

EL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS (PLUS-VALIA)

Discurso leído el día 14 de mayo de 1982, en la
solemne sesión de ingreso del Académico de Número

ILTMO. SEÑOR

DON SANTIAGO PEREZ-ARDA Y LOPEZ DE VALDIVIESO

y contestación del
EXCMO. SEÑOR

DON MANUEL IGLESIAS CORRAL



LA CORUÑA

1 9 8 2

DEPOSITO LEGAL: C. 960 - 1983

VA VENUS
Impresiones y Ediciones

POLIGONO POCOMACO - MESOIRO (LA CORUÑA)

Recibe nuestra Academia Gallega de Jurisprudencia y Legislación una honra singular, una aportación cualitativamente inmejorable, merced al trabajo que da su contenido al Discurso de Ingreso en la Corporación del Ilmo. Sr. Don Santiago Pérez-Ardá y López de Valdivieso en tema tan importante como «El impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos (Plus Valía)».

Tengo que destacar, en una afirmación de veracidad profunda, que por un lado a la Academia y a los juristas gallegos todos, nos posee una verdadera satisfacción que una jerarquía de jurisconsultos gallegos continúe en la personalidad del Sr. Pérez-Ardá y López de Valdivieso, quien acentúa el ínclito prestigio que recoge de sus predecesores.

Sobre el tema «El impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos (Plus-Valía)» pronunció su Discurso de Ingreso en la Academia Gallega de Jurisprudencia y Legislación el Ilmo. Sr. Don Santiago Pérez-Ardá y López de Valdivieso, quien posteriormente, lo desarrolló íntegramente en esta obra.

MANUEL IGLESIAS CORRAL
PRESIDENTE

*A mi mujer María Jesús Sanz
Valdés y a mi hija Korrosco con
todo mi cariño.*

I

DISCURSO

DEL ILTMO. SEÑOR

DON SANTIAGO PEREZ-ARDA
Y LOPEZ DE VALDIVIESO

PRESENTACION

Excmos. e Ilustrísimos Señores:

Señores Académicos:

Señoras y Señores:

Sean mis primeras palabras para expresar mi más profundo y emocionado agradecimiento a los doctos e ilustres integrantes de la Academia Gallega de Jurisprudencia y Legislación, por el gran honor que me confieren al designarme Académico de número, precisamente en la vacante que en vida ocupó mi querido y admirado hermano José; designación sólo fundada, a mi juicio, en motivos de gran afecto a mi hermano y a la vez como sincero recuerdo a una estirpe de juristas gallegos y no en absoluto a los modestos méritos que pudieran adornar mi vocación y dedicación profesional al Derecho.

Gracias especialmente al fundador y Presidente vitalicio de la Academia, Decano del Colegio de Abogados de La Coruña, ex-Alcalde y ex-Fiscal General de la Nación, Excmo. Sr. Don Manuel Iglesias Corral, una de las más preclaras personalidades jurídicas que Galicia ha dado al foro y y a la política nacional en los últimos tiempos, por haber tenido la gentileza conmigo de recibirme en la Academia y contestar a mi discurso, dada su vinculación profesional a mi familia al haber sido dilecto admirador y amigo de mi abuelo, don José Pérez Porto, a la sazón Decano del Colegio Notarial de Galicia y también del Colegio de Abogados de La Coruña y Diputado del Congreso.

Ahora ya, pese a estar incurso en causa de recusación, he de recordar en memoria de mi hermano José, que nació el 15 de julio de 1913, hijo del Ilmo. Sr. Don Enrique Pérez Ardá, Juez de Primera Instancia y a su excedencia Abogado en ejercicio, asiduo colaborador de las revistas jurídicas nacionales y Decano del Colegio de Abogados de La Coruña y de la Itma. Sra. Doña Josefina López de Valdivieso, que al fallecer su esposo a los 43 años de edad, cuidó y educó a los ocho hijos del matrimonio. Cursó mi hermano, sus estudios de bachillerato en el Instituto Eusebio da Guarda de esta ciudad, al mismo tiempo que idiomas y humanidades. Licenciado en Derecho con brillantes calificaciones por la Universidad de Santiago de Compostela, a los dieciocho años de edad. Doctor en Leyes por la Universidad Central, con tesis sobre «La Comunidad Familiar Gallega». Asesor y Consejero de diversas entidades coruñesas se dedicó casi exclusivamente al ejercicio de la abogacía, hasta ocurrir su fallecimiento en la tarde del 28 de enero de 1978, a los 64 años de edad. Su formación jurídica y cualidades humanas se reflejaban siempre en su sencillo trato personal, amistoso y profesional. Dotado de inteligencia penetrante, destacaba en el análisis y visión de conjunto en el estudio de los problemas, en el rigor y claridad de sus razonamientos y en lo acertado de sus meditadas decisiones y consejos, después de escuchar con gran paciencia.

Me consta, que desde su despacho abierto, fiel a la tradición familiar, ayudaba siempre a quien sabía que lo necesitaba. Sus clientes, muchos de ellos pobres y en el orden moral algunos angustiados, solicitaban de él no sólo la consulta y defensa técnica, sino también su sabio consejo para sus decisiones, siempre justo, conciliador, paciente y amable.

Sin ambiciones políticas sentía en extremo su arraigo y acreditado amor a la ciudad, que le llevaron a desempeñar durante tres etapas la Alcaldía de La Coruña, consciente del sacrificio que representaba el servir cargos honoríficos. Representó dos veces a su ciudad en las Cortes como Procurador, la última elegido entre los alcaldes de su provincia.

Su formación jurídica y dotes de gobierno le permitieron dejar profunda huella a su paso por el Ayuntamiento de su inquietud humana y social de la que son exponente principal el logro de la Ciudad Deportiva Riazor, con su correspondiente urbanización complementaria de la Plaza de Portugal y vías de la Ciudad Jardín, Fábrica de Armas, proyecto del Plan Cort, inauguración del Pabellón de Deportes, construcción de la Presa de Cecebre, realización de la Estación de Autobuses, grupos escolares, guarderías, Iberdidacta y sobre todo los primeros Colegios Universitarios, Escuela de Arquitectos Técnicos y de Doctores Arquitectos (primer centro de enseñanza técnica superior en Galicia). También cumplió el objetivo básico de la mejora de los servicios municipales y de la eficacia interior de sus funcionarios de los que siempre obtuvo leal colaboración y afecto.

Por sus relevantes méritos profesionales y de gestión pública, era poseedor de la Gran Cruz de Honor de San Raimundo de Peñafort, Gran Cruz del Mérito Civil y las grandes Cruces del Mérito Militar y Naval con distintivo blanco.

Hombre sencillo de vida cristiana, buen esposo y padre de cinco hijos, uno de ellos Javier, ya Abogado del Estado; hizo de su amor al prójimo, del cumplimiento del deber y de su trabajo, su humilde oración, Dios quiera que su testimonio de hombre justo sirva de luz a sus familiares y múltiples amigos.

Ahora ya cumplida con la obligada recordación de mi predecesor, quiero dejar pública constancia, de que, la gran benevolencia de la Academia, al acordar mi nombramiento, me hace asumir una deuda de gratitud y honor que procuraré amortizar en lo sucesivo con mi leal colaboración y modestas aportaciones, con el ánimo de no defraudar vuestra confianza. Razón por la cual me tomé la libertad de hacer materia de mi discurso de ingreso, una obra técnica de «El impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos (plus valía)», de la que a continuación, con abuso de la paciencia de los aquí presentes, voy a leer un escueto resumen.

CAPITULO PRIMERO

PLANTEAMIENTO E INTRODUCCION

I.—PLANTEAMIENTO.

1. **Estudio del hecho imponible.**
2. **Los actos sujetos y no sujetos.**
3. **Exenciones.**
4. **Elemento temporal y transmisión.**
5. **El incremento de valor.**
6. **Gestión de la deuda tributaria y recursos.**

II.—INTRODUCCION.

1. **El principio de legalidad tributaria y su incidencia.**

- A. *Fundamento.*
- B. *Potestades.*

- a) Potestad tributaria: originaria y derivativa.
- b) Su reflejo en la Constitución.

2. **Normas reguladoras del tributo.**

- A. *Antecedentes históricos del arbitrio.*
- B. *Su regulación actual y cuadro resumen.*

- a) Ley 41/75 de Bases del Estatuto de Régimen local.
- b) Real Decreto 3250/76 de 30 de diciembre.
- c) Real Decreto-Ley 15/78 de 7 de junio.
- d) Orden de 20 de diciembre de 1978.
- e) Real Decreto 3147/78 de 29 de diciembre.
- f) Real Decreto-Ley 11/79 de 20 de julio.
- g) Real Decreto-Ley 3/81 de 16 de enero que culminó en la Ley 40/81 de 28 de octubre.

- C. *Imposición y ordenación del tributo.*

- a) En el arbitrio de plus-valía.
 - a') Acuerdo de imposición.
 - b') Ordenanza.
 - c') Índice unitario de valores.
 - d') Procedimiento.
 - e') Impugnación directa de acuerdos de Imposición, Ordenanza e Índices.
 - f') Su impugnación indirecta.
 - g') Importancia de estos acuerdos básicos.
 - h') Momento de vigencia de las Ordenanzas e Índices.

- b) En el nuevo impuesto sobre incremento de valor de los terrenos.
 - a') Idea general.
 - b') Normativa vigente anterior a 1981.
 - c') El acuerdo de implantación.
 - d') Regulación del Impuesto.
 - a'') Ordenanzas.
 - b'') Índices.
- c) Innovaciones del Decreto 3/1981 de 16 de enero.
 - a') Procedimiento para la aprobación de los actos de imposición, ordenanza (índices) y sus modificaciones.
 - a'') Acuerdo inicial y tiempo hábil.
 - b'') Publicidad para reclamaciones.
 - c'') Aprobación definitiva.
 - b') Efectos de los acuerdos definitivos.
 - c') Supresión de los actos de control.
 - d') Reclamación económico-administrativa.
- d) Régimen jurídico actual: Ley 40/1981 de 28 de octubre.
 - a') Procedimiento.
 - a'') Acuerdo inicial y tiempo hábil.
 - b'') Publicidad para reclamaciones.
 - c'') Acuerdos definitivos.
 - b') Publicación de acuerdos definitivos.
 - c') Supresión de controles y regulación de las reclamaciones económico-administrativas.

CAPITULO PRIMERO

PLANTEAMIENTO E INTRODUCCION

I.—PLANTEAMIENTO.

Dentro de la temática jurídico-municipalista y de modo más concreto en el campo de los tributos de las Corporaciones Locales, me decidí a desarrollar, en este discurso de ingreso en la Academia Gallega de Jurisprudencia y Legislación, un estudio sobre la técnica jurídica del anterior arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos, más conocido con el nombre de arbitrio de plus-valía, y de su regulación actual bajo la denominación más adecuada de impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos. No aspiro a lograr un trabajo exhaustivo del tema, muy lejos de mis posibilidades, sino que cifro mi esfuerzo en alcanzar solamente una modesta aportación, fruto de un minucioso análisis de este impuesto, desde dos perspectivas perfectamente diferenciadas: la de la doctrina científica y la de la experiencia profesional en los problemas vivos de derecho, ambas limitadas a la esfera de la aplicación de las Leyes.

Mi deseo es facilitar un estudio sobre este impuesto, útil, no sólo para el experto del derecho, jurisconsulto o no, sino también para cualquier persona interesada, ajena incluso a la ciencia jurídica, sea o no contribuyente, de modo que tenga a su alcance la posibilidad de una orientación técnica inicial y básica sobre la materia, en el más breve plazo de tiempo, sin necesidad de peregrinar por un conjunto de libros especialmente de legislación y jurisprudencia, que harían su tarea muy laboriosa y dilatoria y en muchos casos hasta onerosa. Objetivo que sin duda nos obliga a la transcripción literal de algunos preceptos legales, no sin la compensación en favor del lector de que podrá así fácil y cómodamente entender y constatar de forma directa todas las fuentes de las tesis expuestas sobre los puntos controvertidos.

La actualidad de este Impuesto Municipal nos obliga a correr el natural riesgo en nuestras opiniones, al no haber visto todavía la luz los trabajos científicos de los maestros en el tema, pero también así contribuirán, aun en caso de desaciertos, a que otros impulsen el laborar cotidiano en la tarea del perfeccionamiento de esta parcela del derecho.

Hoy en día interesa al jurisconsulto, en este campo fiscal, todo el mecanismo de la normativa de aplicación del anterior arbitrio de plus valía y desde luego, más, como es lógico, la relativa al actual impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, de implantación obligatoria en casi todos los municipios españoles a partir del 1 de enero de 1979.

Como veremos, el imperativo establecimiento de este impuesto —lo mismo que el municipal sobre solares— abre brecha en el carácter facultativo del sistema de constitución de tributos locales, al comprender estas excepciones e incluso cuando prevé además su regulación detallada en virtud de una Ordenanza Fiscal tipo, si bien sólo con carácter subsidiario.

Aun cuando serán contados los municipios que conserven el anterior arbitrio —en todo caso por poco tiempo—, el estudio de su regulación lo demanda un doble razonamiento, ya que de un lado, al carecer las leyes de implantación del impuesto de efectos retroactivos, es evidente que los municipios que tuviesen establecido el arbitrio, tendrán que seguir aplicándolo a todos aquellos hechos imponible producidos con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva normativa; circunstancia que sin duda dio lugar al nacimiento de relaciones tributarias con sus correspondientes obligaciones y que en consecuencia provocará las procedentes liquidaciones fiscales mientras no transcurra el período de prescripción de cinco años a contar desde el día siguiente al momento del devengo, que, salvo interrupciones formales, obligará, incluso de oficio, y sin necesidad de alegación del interesado, a declarar la prescripción del derecho del ente titular a liquidar el arbitrio, y lo mismo acaecerá con los problemas recaudatorios de sus cuotas, ya liquidadas y pendientes de pago; y de otro lado, es de tener en cuenta también que la nueva regulación del impuesto, si bien es verdad que supone avances y modificaciones sobre el anterior, la mayoría encomiables, no obstante, en términos generales, se respetan y mantienen las líneas maestras del arbitrio y todavía subsisten vivos la mayor parte de los problemas que planteaba la aplicación de las disposiciones anteriores. De ahí su permanente actualidad en gran parte y, en consecuencia, su obligado estudio al margen de un mero interés histórico e interpretativo, sin olvidar que de esta manera, en todo caso, podrá observar el virtuoso del Derecho todas sus paulatinas evoluciones en el orden cronológico y las naturales vicisitudes en la aplicación de este impuesto.

Ante este planteamiento, una ordenada y elemental sistemática exige tratar dentro de los diversos capítulos de este trabajo, incluida esta introducción, con la debida separación, en primer lugar, el arbitrio de plus valía, y en segundo lugar su conversión en el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos. El orden a seguir arrancará de un planteamiento e introducción, en el que estamos, para después dedicar el capítulo segundo al hecho imponible; el tercero y cuarto a la determinación de los bienes sujetos y no sujetos y a las exenciones; el quinto, sexto y séptimo respectivamente, a desarrollar en detalle los elementos destacados de su estructuración legal, como el temporal, la transmisión y el incremento de valor de los terrenos; para después dedicar los dos últimos capítulos a la gestión y a los recursos. Si bien ya dentro de los diversos capítulos enunciados, se estudiará a la vez la antigua tasa de equivalencia, aun cuando en el estricto campo del derecho tributario constituía en realidad una exacción distinta, y por supuesto también la actual «modalidad b)» del impuesto.

1. Estudio del hecho imponible.

El estudio previo del hecho imponible es imprescindible al ser esencial su realización para el nacimiento de la relación tributaria, que otorgará ya al titular de la exacción el poder del derecho al cobro a través de los actos necesarios de gestión y que impondrá a su vez al sujeto pasivo, en virtud de su capacidad tributaria, el deber de satisfacer la prestación consiguiente. La doctrina es unánime en reconocer prioridad al estudio del hecho imponible.

Entre otros autores, Jarach (1) al tratar del hecho imponible destaca su importancia, ya que, a su juicio, es el único elemento de la «relación-jurídico tributaria sustancial» —obligación tributaria— que permite formular una teoría coherente de todos los restantes elementos de aquélla (sujeto activo, pasivo y objeto), porque el sujeto activo es titular de la pretensión sólo en cuanto se ha realizado el hecho imponible y lo mismo sucede con la particularización del sujeto pasivo que aparece vinculado a la concreción de ese presupuesto de hecho y jurídico y finalmente el

(1) Jarach «El hecho imponible», Ed. Rev. Jurisp. Argentina. Buenos Aires.

objeto de la obligación, esto es, la prestación pecuniaria se mide sobre el hecho imponible al que se aplica la unidad de medidas respectivas, sobre la cual a su vez se aplicará el tipo de impuesto. En España, Sainz de Bujanda, dice: «Que sin un previo análisis del hecho imponible, esto es, sin descomponerlo en la pluralidad de elementos que lo forman, no puede darse una explicación científica satisfactoria de temas tan vastos y heterogéneos como son los atinentes a los sujetos de la obligación, a la existencia de ésta en el tiempo y en el espacio, al importe de la deuda impositiva y a la estructura del sistema tributario de un país» (2). En igual sentido, Araújo Falcao, señala que el conocimiento del hecho imponible es decisivo para lograr la precisión de los siguientes conceptos: Primero. La identificación del momento en que nace la obligación tributaria principal; Segundo. La determinación del sujeto pasivo principal de la obligación tributaria; Tercero. La fijación de los conceptos de incidencia, no incidencia y exención; Cuarto. La determinación del régimen jurídico de la obligación tributaria; Quinto. La clasificación de los impuestos; Sexto. Elección del criterio para la interpretación de la Ley Tributaria; Séptimo. La determinación de los casos concretos de evasión tributaria; Octavo. La definición de las competencias impositivas y la determinación de los supuestos de doble tributación (3).

2. Los actos sujetos y no sujetos.

Dado que el hecho imponible, a tenor del principio de legalidad, ha de configurarse con determinación además de los supuestos de no sujeción, y que, incluso, aunque se realice el hecho imponible, el legislador puede por razones objetivas o subjetivas enervar la obligación de satisfacer la prestación tributaria, nos pareció conveniente tratar con profundidad en capítulos separados los actos sujetos y no sujetos de un lado, y las exenciones de otro.

3. Exenciones.

Después del análisis del hecho imponible y del estudio específico en detalle de los actos sujetos y de los no sujetos, se dedicará, como indicamos, un capítulo a las exenciones que implican ya la realización del hecho imponible.

4. Elemento temporal y transmisión.

Creemos también conveniente estudiar en sendos capítulos el elemento temporal del hecho imponible y la transmisión del terreno, dada la trascendencia de ambos y la complejidad peculiar de la transmisión, aunque ésta no opere en la modalidad de la antigua tasa de equivalencia, y lo mismo ahora en la modalidad b) del impuesto relativa a los bienes que pertenezcan a las personas jurídicas.

Así se puntualizará el momento del devengo, esto es, el de la realización del hecho imponible, que a su vez cierra o finaliza el período impositivo, y que está constituido por la transmisión del terreno cuando se trata del arbitrio y de la primera modalidad que podemos llamar ordinaria del impuesto, y por el término decenal cuando se trata de la tasa y de la segunda modalidad, al propio tiempo que señala el de comienzo del nuevo período al día siguiente, además del nacimiento de la obligación de contribuir tal como la Ley establece. Y también se puntualizará el enmarque del período impositivo en las dos modalidades.

5. El incremento de valor.

Exige tratamiento singular la determinación del incremento de valor, por constituir no sólo el objeto de la exacción, sino también uno de los elementos más caracterizados del hecho imponible en sus dos modalidades y en todo caso la propia

(2) Sainz de Bujanda en «Análisis jurídico del hecho imponible y obtención de la cuota». Rev. Hacienda Pública n.º 60, 61 y 62 de 1965.

(3) Araújo Falcao en «El hecho generador de la obligación tributaria». Buenos Aires, 1964.

esencia o filosofía del arbitrio, que en realidad no grava los terrenos en sí, sino el incremento de valor que éstos experimentan en un período de tiempo determinado, por causas exógenas al esfuerzo de su propietario, esto es, se someten a gravamen las plus valías experimentadas por los terrenos gracias al esfuerzo y progreso económico de la comunidad; de ahí su carácter social como mecanismo adecuado para devolver a la sociedad parte, al menos, de esos beneficios. Su determinación lleva a concretar las bases imponibles, y verificadas las deducciones legales, la base liquidable, sobre la cual se aplicarán los tipos impositivos para obtener la cuota tributaria. Por esta razón, nos pareció conveniente desarrollar dentro de este capítulo, la determinación de las bases, tipos y cuotas.

Obvio que la determinación del incremento de valor exige del Ayuntamiento un acto de previa gestión fiscal ineludible, cual es la formulación y aprobación legal del índice de valores unitarios o de precios medios de los terrenos, sin cuyo requisito no es factible ni legal, ni, en definitiva, exigible la exacción.

6. Gestión de la deuda tributaria y recursos.

Finalmente, parece correcto examinar en los dos últimos capítulos, la gestión, el pago y la extinción de la obligación tributaria con todos los interesantes problemas que plantea, especialmente la prescripción del derecho a liquidar y la de la cuota liquidada, para cerrar la tarea con un breve análisis de los recursos que la Ley establece en garantía de los derechos de los contribuyentes.

II.—INTRODUCCION.

1. El principio de legalidad tributaria y su incidencia.

A. Fundamento.

Los ingresos del Estado moderno para satisfacer sus necesidades, dice Cortés Domínguez (4), han de obtenerse no por procedimientos de poder sino jurídicos que pueden ser de derecho privado o de derecho público, generándose en ambos casos obligaciones, esto es, relaciones por las que una persona ha de realizar una prestación pecuniaria en favor de otra persona. Estas prestaciones pecuniarias tendrán el carácter de ingresos de derecho privado o contractual de derecho público, si la obligación tiene su origen en la voluntad de las partes y en el supuesto de que, por el contrario, el fundamento de la obligación sea una norma jurídica de rango legal —la Ley—, la prestación pecuniaria que constituye su objeto dará lugar a un ingreso tributario.

El fundamento de los tributos, como afirma Mayer (5), está en la idea de participación o consentimiento de los ciudadanos al establecimiento de los límites dentro de los que deben desenvolverse sus prestaciones patrimoniales a los entes públicos, es decir, que está en la raíz misma de la configuración dogmática del Estado de Derecho, que hoy puede afirmarse que continúa plenamente vigente. Ciertamente la cristalización legislativa del principio, en esta materia tan importante y sensible a la vez para los ciudadanos, no fue de pacífica elaboración y dio lugar a múltiples luchas reivindicativas a través de los tiempos y países, integradas en la bandera de las libertades y garantías políticas, frente a los poderes absolutos y abusivos. Obvio que la defensa de la libertad y dignidad de la persona humana, comprende la seguridad de su patrimonio (6).

En sus orígenes el principio hoy establecido de legalidad tributaria se reconduce al principio de consentimiento de los impuestos y entraña un sistema de protección

(4) Cortés Domínguez, M. «Ordenamiento Tributario Español». Madrid, 1968.

(5) «Derecho Administrativo Alemán», pág. 67 y siguientes.

(6) La propia Carta Magna, al tratar de los impuestos, constituye un ejemplo singular.

frente a los posibles o efectivos abusos de la monarquía (7). Más adelante, en la revolución francesa, al abrir brecha las ideas de Loke y Montesquieu, sobre la división de poderes, la representación nacional o de los ciudadanos se vincula al Parlamento, frente a los posibles excesos de poder del ejecutivo que ha de acatar la Ley; circunstancia que ofrece la máxima garantía a los contribuyentes.

En la actualidad, la doctrina de la división de poderes, como la concebían los clásicos, es válida en términos generales, aunque ha sufrido profunda y sensible transformación para fortalecer el ejecutivo, dada la evolución política general hacia el cada día mayor intervencionismo del Estado y el acelerado acaecer de los fenómenos socio-políticos y económicos que demandan, a veces, soluciones urgentes, incompatibles con la parsimonia obligada en un régimen parlamentarista puro.

La Sección 2.^a del Capítulo segundo de la Constitución española vigente, precisamente al tratar de los derechos y deberes de los ciudadanos en el art. 31,1 y 3, expresa que: 1. «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio». 3. «Sólo podrán restablecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley» (8).

Se observa, pues, cómo en la Constitución se plasma como principio derivado del consentimiento, el deber de los ciudadanos de sostener los gastos públicos con arreglo a su capacidad económica, al propio tiempo que cristaliza también en norma el principio de legalidad, ya que no se podrán exigir a los ciudadanos prestaciones personales o patrimoniales de carácter público —lo son entre otros los tributos— sino con arreglo a la Ley. Principio que se refuerza con la garantía inherente a las libertades y derechos fundamentales establecidos en el Capítulo segundo, ya que estos derechos vinculan a todos los poderes públicos y sólo por Ley, que en todo caso deberá respetar su contenido o esencia, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades a tenor del art. 53.

B. *Potestades.*

En el Estado de Derecho en virtud de la legalidad se atribuyen las potestades o facultades de actuación a los diversos Organos del mismo. La potestad tributaria aparece incardinada desde un principio en la propia soberanía del Estado. Se comprende en el poder supremo sustantivo e independiente que corresponde a una Comunidad Política para decidir sus fines y organizar su dinamismo o actividad.

De forma más concreta el Estado puede imponer los tributos, mediante Ley elaborada a través de sus Organos legislativos que representan la voluntad de la Comunidad o del Estado.

Así lo exige en Derecho la Constitución de 1978.

a) Potestad tributaria: originaria y derivativa.

Aunque el poder tributario corresponde al Estado, pueden existir Organos, y de hecho existen, a quienes una Ley faculta para establecer tributos. Por lo tanto actúan en virtud de una Ley derivada del Poder Legislativo del Estado, circunstancia que nos sitúa ante Entes con poder tributario derivado.

- (7) La práctica medieval o norma del consentimiento de los contribuyentes, en ciertos casos, se concretaba a través de las Cortes que aceptaban o no los recursos reclamados por el Rey, es el origen histórico del principio de legalidad tributaria. Paz de Aguilera, en su Curso de Derecho Tributario, expresa: «El consentimiento del impuesto previsto como un derecho de los súbditos opuesto a la facultad de los monarcas de acudir constantemente a ellos en demanda de recursos, desde el punto de vista del súbdito es fundamentalmente un derecho de defensa, una garantía y una seguridad frente a la arbitrariedad y abuso de los reyes». Este principio de legalidad tributaria no es otro hoy que la formulación constitucional de la reserva de Ley en esta parcela fiscal.
- (8) Todo impuesto ha de ser establecido y liquidado con arreglo a Derecho y el control de la fiscalidad, será a través del Tribunal de Cuentas.

En España este poder se consagra fundamentalmente en la Constitución y en los arts. 2, 5 y 10 de la L. G. T. (9) y por supuesto se refleja en la normativa específica local en el art. 717 L. R. L., en orden a la imposición de exacciones, que aquí interesa de forma concreta, con el límite de que no podrán establecer ni percibir ninguna exacción que no sea autorizada por una Ley.

Esta dualidad de poderes impera en la normativa reguladora, ya que en el primer caso se manifiesta a través de disposiciones con rango de Ley, y las reglamentarias de la Administración, mientras en el segundo, aun determinado por Ley, se concreta en las oportunas Ordenanzas fiscales una vez implantado el tributo.

La Administración actúa a través de las facultades que le han sido atribuidas, que en el orden fiscal se concretan a la actividad gestora liquidatoria de los tributos y también en la gestión recaudatoria, con todas sus consecuencias y por lo tanto en su caso a la de la vía de apremio, con facultades coactivas de actuación sancionadora y de ejecución forzosa por la propia Administración. Además de las potestades reglamentarias para complementar la normativa tributaria general.

En todo caso, los Tribunales controlan la facultad reglamentaria y la legalidad de las actuaciones administrativas, así como el sometimiento de éstas a los fines que la justifican (art. 106-1 C).

En cuanto a la materia tributaria local que la Ley concede a los Entes de este carácter en virtud de la potestad tributaria derivativa, es de hacer constar que, como norma general, predomina la libertad de estos Entes, no sólo para establecer e implantar las exacciones previstas por la Ley, sino también para su regulación a medio de las ineludibles Ordenanzas.

b) Su reflejo en la Constitución.

Ahora bien, donde de un modo rotundo se establece la potestad tributaria es en el art. 133, 1 y 2 de la Constitución cuando declara que: «1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley. — 2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes».

Aparece perfectamente claro en la Constitución que la potestad tributaria corresponde al Estado, cuestión que la teoría identifica con la soberanía legislativa, que es la forma de concretar este poder del Estado, lo que se verifica a través de las Cortes Generales y lo mismo sucede, como matizaremos en su momento, con la facultad derivada que corresponde a las Corporaciones Locales y Comunidades Autónomas, cuyas exacciones han de ser establecidas mediante Ley y Ley Orgánica respectivamente, sin perjuicio de que éstos Entes, además de implantarlas y regularlas, ejerzan otras facultades de la potestad tributaria, como exigir las, y disponer y administrar los intereses que se recauden. Sin duda, esta potestad no es transferible ni delegable al no ser una competencia o facultad, sino un poder que emane o se integre en la soberanía estatal.

Ya la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1963 (Ar.5229) al matizar la importancia en materia fiscal del principio de legalidad declara: «Así como respecto a las exacciones estatales la Ley que las establece es fuente directa de la obligación tributaria, cuando se trata de Entes locales la Ley (L. R. L.) no produce otro efecto que otorgar a aquellos Organismos la ineludible autorización para imponer exacciones».

(9) El art. 2 de la Ley General Tributaria concreta que: «La facultad de establecer tributos es exclusiva del Estado y se ejerce mediante Ley votada en Cortes» y el 5 que «las provincias y municipios podrán establecer y exigir tributos dentro de los límites fijados por las Leyes...».

En resumen, toda imposición deviene de la potestad tributaria del Estado y en su doble aspecto de potestad legislativa y administrativa se integra en la soberanía del Estado y se ha de plasmar en la Constitución o Leyes Fundamentales. Su concreción corresponde al poder legislativo aunque en su formación —proyectos de Ley— intervenga o colabore de ordinario el Gobierno a quien además corresponde su aplicación con los actos de gestión y recaudación, etc., necesarios, todo sin perjuicio de su facultad reglamentaria.

2. Normas reguladoras del tributo.

A. Antecedentes históricos del arbitrio.

El arbitrio de plus valía como exacción municipal tuvo su causa originaria en la preocupación política por suprimir el antipopular impuesto de consumos; medida que sólo era factible en la práctica con la previsión de otro tributo o tributos municipales para no mermar los escasos ingresos de los Ayuntamientos. Así lo solicitaron los Ayuntamientos de Madrid y Santander que no tuvieron éxito en su petición.

El primer intento formal fue el Proyecto de Ley sobre exacciones municipales presentado a las Cortes por Canalejas, a la sazón Presidente del Gobierno —el Ministro de Hacienda era Cobián— en el que se incluía un arbitrio de carácter social sobre el incremento de valor que en un determinado período de tiempo experimentarían los terrenos, pero solamente los urbanos, que podía hacerse efectivo mediante valoraciones generales y periódicas en lapsos de tiempo no superiores a cinco años o bien con ocasión de las transmisiones de los mismos, y para los pertenecientes a entidades de carácter permanente o de «manos muertas», se implantaba una tasa periódica cada cinco años. En todo caso se exceptuaban del arbitrio los terrenos destinados a explotaciones agrícolas o mineras.

Al no merecer aprobación este proyecto, unos años después, concretamente el 8 de noviembre de 1915, surgió la presentación a las Cortes del proyecto de Bugallal, que lo concebía como un tributo nacional y estatal y lo extendía sobre el incremento de valor de los terrenos rústicos y urbanos, a devengar en el momento de la transmisión del dominio por cualquier título. Su fundamento se incardinaba ya en la «actividad social» que, con independencia del esfuerzo, trabajo y gastos de mejora de los dueños de los terrenos, influía en su aumento de valor y por lo tanto justo es que una parte del mismo «vuelva a la colectividad que lo promovió». Su gestión era encomendada a las Oficinas Liquidadoras del Impuesto de Derechos Reales. Este proyecto, a pesar de la propaganda de los teóricos, tampoco logró prosperar.

Un año después se presentó por el Ministro de Hacienda Alba, otro nuevo proyecto de impuesto de plus valía, también con carácter estatal, de naturaleza indirecta, a devengar igualmente en el momento de la transmisión de los terrenos. Proyecto que tampoco mereció aprobación.

Después de ciertas vicisitudes, se creó el arbitrio de plus valía inspirado en el Proyecto de 1910, por el Real Decreto de 13 de marzo de 1919, siendo Ministro de Hacienda Gómez Acevo, dictado con base a la Ley llamada de Autorizaciones de 2 de mayo de 1919, que concedió al Gobierno esta facultad. En principio, como expresa en su Exposición de Motivos, se le dio provisionalmente el carácter de municipal sin perjuicio de su destino definitivo —después se consolidó— y desde luego con carácter facultativo. Sólo sometía a gravamen del incremento de valor de los terrenos a los que tenían la condición de solares en el momento de su transmisión. Se fijaba ya la plus valía como la diferencia entre los valores de enajenación y adquisición, deducidas mejoras, contribuciones especiales y gastos de adquisición y el tipo se estableció como progresivo en relación con la plus valía relativa; arrancaba del cinco por ciento para las plusvaloraciones inferiores a diez y ascendía hasta

veinticinco para las superiores a cincuenta. Creó también la tasa de equivalencia para los terrenos de las entidades permanentes y su regulación, bastante completa en todos los órdenes, fue la que sustancialmente se mantuvo hasta la actual normativa del impuesto.

Las disposiciones posteriores más importantes se concretan: Primero.—A la Real Orden de 19 de octubre de 1921, a instancia de las Cámaras de la Propiedad Urbana, que daba instrucciones sobre formación de ordenanzas y se hablaba de las relaciones de valoraciones periódicas de los terrenos y proporcionalidad del tipo; Segundo.—El Estatuto municipal de 8 de mayo de 1924; el Real Decreto Ley de 3 de noviembre de 1928 —Calvo Sotelo— y sobre todo el Decreto de Ordenación Provisional de las Haciendas Locales de 25 de enero de 1946 en aplicación de lo determinado en la Ley de Bases de Régimen Local de 1945 reguladora del arbitrio de plus valía.

Como antecedente más inmediato, en parte aún vigente como después trataremos de demostrar, el T. R. de la L. R. L. de 24 de junio de 1955, que recogió la Ley de Bases de 17 de julio de 1945 y el Real Decreto de 1953, que en unión del R.H.L. aprobado por Decreto de 4 de agosto de 1952, constituía la normativa básica sobre la materia, sin perjuicio de lo establecido en la L. G. T. de 1963. En ciertos casos la norma se remite al T. R. I. D. R., después I. G. S. T. P. de 6 de abril de 1967, ahora Real Decreto legislativo sobre el I. T. A. J. D. de 30 de diciembre de 1980 y Reglamento de 1981. Todo sin perjuicio de las Ordenanzas específicas de cada Ayuntamiento.

B. *Su regulación actual.*

La nueva normativa del Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos, en aras de una ordenada clasificación, se puede concretar, en apretada síntesis, en las normas siguientes:

- 1) Ley 41/75 de 19 de noviembre, de Bases del E. R. L., hoy ya derogada.
- 2) Real Decreto 3250/76, de 30 de diciembre, por el que se dictan las normas provisionales para la aplicación de las Bases relativas a los ingresos de las Corporaciones Locales.
- 3) Real Decreto-Ley 15/1978, de 7 de junio, con importantes modificaciones del anterior para la inmediata aplicación del impuesto.
- 4) Orden de la Presidencia del Gobierno de 20 de diciembre de 1978, por la que se aprueban las Ordenanzas Fiscales tipo reguladoras de los impuestos sobre solares y sobre el incremento de valor de los terrenos.
- 5) Real Decreto 3147 de 1978, de 29 de diciembre, por el que se desarrolla el Real Decreto-Ley 15/78 de 7 de junio, en lo relativo a la aplicación inmediata de los impuestos municipales sobre solares y sobre incremento de valor de los terrenos.
- 6) Real Decreto-Ley 11/1979, de 20 de julio sobre medidas urgentes para las Haciendas Locales.
- 7) Real Decreto-Ley 3/1981, de 16 de enero, aprobatorio de determinadas medidas sobre régimen jurídico de las Corporaciones Locales que culminó en la Ley 40/81 de 28 de octubre.

a) La Ley de Bases citada (hoy derogada: obra en Cortes un nuevo proyecto), en su Base 27 comprende el Impuesto sobre el incremento de valor y supone, a nuestro juicio en muchos aspectos, una mejora técnica y sustancial con relación a la normativa establecida en la L. R. L., cuyas líneas maestras conserva por fortuna y, desde luego, perfecciona notablemente. Al propio tiempo supera de modo sobresaliente en cuanto a este Impuesto, el anterior Proyecto de Ley de Bases de 1971, objeto de múltiples y fundadas enmiendas que determinaron en definitiva su devo-

lución al Gobierno. Las enmiendas se dirigían en esencia: A) A la defensa del principio de legalidad, al recabar, de conformidad con el artículo 10 de la L. G. T., una regulación más matizada del Impuesto. Alguna se limitaba a que se recojan al menos los principios básicos contenidos en los artículos 510, 511, 513, 516 y 518, de la L. R. L., que sin duda, ya en su tiempo, supusieron un sensible adelanto del principio de legalidad consagrado de forma expresa más de quince años después de la L. G. T.; B) A la determinación de los terrenos sujetos al arbitrio, ya que el Proyecto venía a desnaturalizar el concepto ya tradicional y experimentado de sujeción, en principio, de todos los terrenos del término municipal, salvo los dedicados a explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mineras, que no sean solares; otras pretendían sujetar al Impuesto solamente los terrenos urbanos o que se presuman adquiridos para edificaciones, remitiéndose para su determinación a la L. S. En realidad pretendían más que atacar la concepción tradicional del arbitrio, simplificar el tributo y evitar la remisión a conceptos jurídicos indeterminados, eliminando la referencia a «explotaciones», por «terreno urbano», en aras de la seguridad jurídica, con arreglo a definiciones claras —por ejemplo el art. 41 Ley de Contribución Territorial Urbana— cuando lo procedente sería mantenerlo con aclaración y perfeccionamiento de lo establecido, y al mismo tiempo surgía la idea de limitar el impuesto a los terrenos urbanos para corregir la especulación del suelo; C) A los índices de tipos unitarios de valor, al combatir más bien el procedimiento para su elaboración anual, bienal o quinquenal y desde luego con la intervención de Juntas Mixtas, en las que tendrían representación los contribuyentes, al igual que sucede en la Contribución Territorial; D) A la determinación de la base liquidable con juego de las fluctuaciones del nivel general de los precios, en donde se pretendía evitar el gravamen de incrementos ficticios de valor; E) Al tipo, período de imposición y exenciones; F) Al fraccionamiento de la tasa de equivalencia y a la refundición del arbitrio con el Impuesto Estatal sobre el aumento de valor de las fincas rústicas y urbanas.

En realidad, también las enmiendas a grandes rasgos podrían clasificarse en dos grupos: las que propugnaban por la conservación del arbitrio con los naturales y obligados retoques de perfeccionamiento, y otras que deseaban una reforma sustancial desnaturalizadora de la imposición. Los primeros creen, a nuestro juicio con gran fundamento, que la nueva regulación debe mantener en esencia el arbitrio, con los depuradores retoques que exija su perfeccionamiento, con apoyo de la doctrina científica y jurisprudencia sobre la materia, para aprovechar así todos los años de experiencia en su aplicación, en los cuales el arbitrio, como se reconoce, fue aceptado por los contribuyentes y en general por la Sociedad como exacción justa; al propio tiempo que su conservación en cuanto a su ámbito de aplicación no perjudicaría a la imagen de este impuesto ni a la cuantía de los recursos municipales, siempre escasos, ni tampoco incidiría tan negativamente en el contribuyente como la aparición de normas nuevas distintas a las que ya está habituado y acata.

Por fortuna este criterio ha prevalecido en la Ley de Bases de 1975 y se desarrolló y reflejó en los Decretos y Ordenes mencionados. Así, la Exposición de motivos de la Ley de Bases de 1975, reconoce que, además de regular con mayor precisión cada uno de los elementos del tributo, se eleva el tipo máximo de gravamen hasta el 40%. La Ley se inspira en los principios y conceptos básicos del moderno Derecho Tributario y alcanza así una plausible mejora técnica en la tradicional estructuración legal, sin afectar en esencia al hecho imponible y por lo tanto a los elementos estructurales del Impuesto; conserva las líneas clásicas del arbitrio enriquecidas por la experiencia; sin embargo no corrigió y dejó pendientes muchos problemas vivos de aplicación de las normas, al no acoger otros atinados estudios de la doctrina y correctos criterios de la jurisprudencia.

b) El Decreto 3250/76, de 30 de diciembre, sobre desarrollo de la Ley de Bases.— Este Real Decreto disponía en la transitoria 5.ª que a los efectos del Impuesto

sobre el incremento de valor de los terrenos, los Ayuntamientos podían aprobar con arreglo a estas normas, nuevos tipos unitarios de valor corriente en venta de los terrenos enclavados en su término municipal una vez adaptados los Planes de Ordenación Urbana a la Ley sobre el Régimen del Suelo o aprobados los proyectos de delimitación correspondientes. En tanto no cumplan estos condicionamientos, no regirán estas normas relativas al impuesto y continuarán vigentes con carácter transitorio los artículos 511 y 524, ambos inclusive, de la L. R. L.

El Real Decreto no fue, pues, de aplicación inmediata, y la posterior normativa hubo de acelerar su puesta en vigor aun sin esperar a que se cumplieran los condicionamientos previstos.

Son relevantes en este Real Decreto de regulación del Impuesto, diversas mejoras técnicas y sustantivas respecto del anterior arbitrio, todo de conformidad con la Ley de Bases que desarrolla.

Para no entrar en el detalle que corresponde al estudio de los restantes capítulos de este trabajo, haremos sólo una escueta relación: A) Se observa un estricto cumplimiento del principio de legalidad con delicada precisión del hecho imponible (art. 87), de los actos no sujetos (art. 88), y de todos los elementos necesarios para la determinación de la deuda tributaria, tanto en el aspecto personal como en el objetivo, espacial o temporal, determinación de base imponible y liquidable, tipos y cuota; B) Plasma el hecho imponible con la precisión adecuada de que grava el incremento de valor de los terrenos sitos en el término municipal durante un período determinado de tiempo. A nuestro juicio logra establecer en esencia un único impuesto respecto del arbitrio y la tasa de equivalencia anterior, con la denominación de Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos, y al refundir la Tasa de equivalencia queda ésta convertida en una mera «modalidad b»); tema que se desarrollará en detalle al tratar del hecho imponible en el capítulo siguiente. No obstante, hay quien opina que no logró este objetivo y que dentro de la definición del hecho imponible se engloban dos impuestos diferentes, si bien al antes denominado Tasa de Equivalencia no se le designa con el anterior apelativo, aunque se le engloba en la «modalidad b)» para distinguirlo de la «modalidad a)» que podemos llamar ordinaria. Señala como momento del devengo la transmisión del terreno y la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio (art. 87); C) Determina con gran técnica y mayor seguridad jurídica el período imponible (art. 88); D) Al tratar de los beneficios tributarios en las exenciones acoge ya las de carácter objetivo y subjetivo y después especifica las bonificaciones y pérdida de los beneficios tributarios (arts. 89 y 91); E) En el campo de los elementos personales con relación al sujeto pasivo matiza bien la distinción entre contribuyente y sustituto y regula la repercusión (arts. 90 y 91); F) En la base imponible, después de definirla (art. 92), determina el valor del terreno al inicio y al final del período impositivo con ajustado rigor a los índices si los hay, para cuya obligada elaboración, señala que se ha de tener en cuenta, en su caso, el aprovechamiento urbanístico e indica también que la vigencia de los índices no puede ser inferior a un año (art. 92-1 al 3) y no se olvida de normar el juego de las fluctuaciones de valor del índice de vida (art. 92-5), de las mejoras (art. 92-4) y de las contribuciones especiales, aparte de matizar lo necesario en la determinación de la base en la constitución y transmisión de derechos reales de goce —art. 92-6 a 9—, especifica la valoración de la nuda propiedad (art. 92-7), censos (art. 92-8), derecho a elevar una o más plantas o a construir bajo el suelo (art. 92-10), expropiación al amparo de la Ley del Suelo (art. 92-11), terrenos que deban cederse de modo gratuito (art. 93); G) En el nacimiento de la obligación tributaria señala el momento del devengo en las dos modalidades del impuesto y en la primera distingue entre transmisión de terrenos y derechos reales y su constitución (art. 95-6 y 9), habla de la

nulidad, rescisión o resolución de actos y contratos (art. 95 a) c) y de las condiciones (art. 95-4); H) Al tratar de la deuda tributaria precisa que el tipo no puede exceder del 40 % y da la regla de su graduación; I) Por último, trata la gestión tributaria, de la obligatoriedad de las declaraciones y de la autoliquidación, notable novedad, y notificaciones (art. 97-1 al 5), y J) Para finalizar, dentro de las disposiciones complementarias señala las relativas a las normas reglamentarias que regirán con carácter provisional en la parte actualmente vigente las disposiciones del Reglamento de Haciendas locales de 4 de agosto de 1952, en cuanto no se opongan a las normas del Decreto (Disposición Transitoria Primera).

Culmina el Real Decreto con una tabla de preceptos sobre Régimen Local que continúan vigentes o quedan derogados en virtud del mismo.

c) El Real Decreto-Ley 15/1978, de 7 de junio, sobre aplicación inmediata del Real Decreto 3250/76, tiende, como explica su preámbulo, a impulsar la puesta en práctica de forma inmediata del Impuesto Municipal sobre Solares y la vigente aplicación del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, para lo cual se hace preciso modificar el ámbito de discrecionalidad reservado a los Ayuntamientos en el art. 41 del aludido Decreto de 1976 y obviar los obstáculos que impedirían la entrada en vigor de estos impuestos, contenidas en sus Disposiciones Transitorias Cuarta y Quinta y con el fin de recuperar de forma inmediata el gravamen sobre parte de plus valías, suprimir el n.º 5 del art. 92 que establece un sistema de corrección del valor inicial y comienzo del período impositivo y, en su caso, el de las contribuciones especiales y mejoras permanentes.

Señala importantes modificaciones que sintetizamos de la forma siguiente:

a') Obligación del Impuesto: a) en los Municipios de capitales de provincia y para los de población igual o superior a 20.000 habitantes; b) en aquellos que se determinen por el Gobierno a propuesta conjunta de los Ministerios de Hacienda y del Interior (Administración Territorial). Para ello, dentro de los tres meses siguientes a la publicación de este Decreto, los Ayuntamientos acordarán la implantación del Impuesto para regir el 1 de enero de 1979. Por el contrario será potestativa, como aclara a la vez por exclusión en su art. 1.º, 2, en los municipios de menos de 20.000 habitantes no capitales de provincia que podrán establecer o no estos impuestos, pero en caso afirmativo siempre de acuerdo con el presente Real Decreto-Ley.

b') La puesta en vigor del Impuesto al 1 de enero de 1979, se hará con arreglo a la nueva normativa sin esperar a que los Planes de Ordenación Urbana se adapten a la nueva Ley del Suelo de 9 de abril de 1976.

c') Derogación de la corrección automática anual de los valores iniciales a tenor del índice del coste de la vida y, en su caso, respecto de las valoraciones de las contribuciones especiales y mejoras permanentes, todo con respecto al valor del comienzo del período impositivo. Restituye simplemente esta facultad al Gobierno, de forma análoga a lo ya previsto en la L. R. L.

d') Suprime ciertas excepciones establecidas en el apartado 6-b) y c) de la Base 27, desarrollada en el art. 5.º del Decreto de 1976, además de la derogación de las Transitorias Cuarta y Quinta.

En las disposiciones finales señala la vigencia del Decreto al día siguiente de su publicación en el B.O.E. y respecto de las Ordenanzas reguladoras de estos impuestos municipales determina que entrarán en vigor el 1 de enero de 1979, para lo cual y a tal fin anuncia que con antelación debida a esta fecha se dictarán las correspondientes Ordenanzas reguladoras a medio de Orden de la Presidencia a propuesta de los Ministerios de Hacienda y del Interior. En todo caso el Gobierno, a propuesta de los Ministros interesados, dictará las medidas o disposiciones precisas para el desarrollo del Decreto dando cuenta a las Cortes.

d) La Orden de 20 de diciembre de 1978 aprueba las Ordenanzas fiscales tipo (la del impuesto tratado y la establecida sobre solares) con antelación a su fecha de entrada en vigor el 1 de enero de 1979 y cumple, en efecto, lo ordenado en el Real Decreto-Ley de 1978.

Estas Ordenanzas serán de aplicación en todos los Municipios que sean capital de provincia o tengan una población de derecho igual o superior a 20.000 habitantes, excepto en Madrid, Barcelona y los pertenecientes a las provincias de Alava y Navarra, y se mantendrán en vigor en tanto no sean sustituidas por las que se aprueben o hayan sido aprobadas a propuesta de los respectivos Ayuntamientos o no se acuerde su modificación (art. 2.º).

La Ordenanza Fiscal tipo es de carácter meramente subsidiaria de un lado, y obligatorio, de otro, ya que en primer lugar regirán las Ordenanzas aprobadas conforme a la nueva regulación y sólo en su defecto y hasta que se aprueben, regirán las Ordenanzas tipo. De conformidad también con el Decreto de 1978, insiste la Orden en que los Municipios con población inferior a 20.000 habitantes que acuerden implantar estos Impuestos, lo harán con arreglo a la misma normativa y, en consecuencia, les serán aplicables las normas del artículo anterior (art. 3.º) y seguidamente el artículo 4.º preceptúa que por aplicación de lo prevenido en los artículos 1, 2 y 3-1 del Real Decreto de 1978, las Ordenanzas de estos Impuestos aprobadas por los Ayuntamientos con población inferior a 20.000 habitantes de acuerdo con la L. R. L., quedarán automáticamente derogadas. Entendemos que esta derogación se refiere exclusivamente a los municipios de población de derecho inferior a la indicada, que teniendo constituido el arbitrio decidan implantar el nuevo impuesto y encontramos muy dudoso que pueda derogar de forma automática, sin más, la Ordenanza vigente sin tomar el nuevo previo acuerdo de implantación.

Vemos, pues, cómo el ámbito de aplicación obligatoria de la Ordenanza Fiscal tipo no alcanza en principio a los Municipios de población de derecho inferior a 20.000 habitantes y, en segundo lugar, excluye dentro de los de población superior y capitales de provincia, a los de Madrid, Barcelona y a todos los de las provincias de Alava y Navarra (ahora también Vizcaya y Guipúzcoa). Sin duda esta última exclusión se prevé por no considerar conveniente la implantación de una Ordenanza tipo en los Municipios de Madrid y Barcelona, que a la sazón tenían sus Reglamentos de Hacienda específicos de 17 de diciembre de 1964 y 9 de noviembre de 1961, respectivamente, que se rigen en el orden administrativo por la Ley especial y respecto de los de las provincias indicadas, por disfrutar las mismas en el aspecto fiscal de ciertos económicos con el Estado, razones suficientes para estimar más lógico la regulación de los impuestos por las Ordenanzas que aprueben estos Ayuntamientos.

En el ámbito de aplicación de la Ordenanza Fiscal tipo una vez cumplimentado el acuerdo de imposición es ya obligatorio con carácter subsidiario en defecto de la nueva y quedan derogadas las anteriores confeccionadas a tenor de la L. R. L.

En cuanto a la primera excepción, es cierto que la Ordenanza tipo no se aplicará con carácter obligatorio a los municipios de población inferior a 20.000 habitantes, los cuales podrán tener establecido ya el arbitrio de plus valía o no. Si lo tienen constituido de acuerdo con la L. R. L., entendemos que la conservarán, ya que la derogación automática de la Ordenanza prevista en la Orden, a nuestro juicio sólo es operativa cuando los aludidos municipios decidan la mera implantación del nuevo Impuesto, ya que entonces juega la derogación y rige la Ordenanza Fiscal tipo y el Índice de valores anterior en tanto y en cuanto no se aprueben los nuevos, si no lo tienen establecido es para ellos facultativo el establecerlo, salvo siempre la decisión del Gobierno; si bien en caso afirmativo lo harán, como dice la aludida Or-

den, ajustándose a lo prevenido en la nueva normativa (Bases 24 y 27 de la Ley 41/75, Real Decreto de 30 de diciembre de 1976 que las desarrolla y Real Decreto-Ley de 7 de julio de 1978), y en consecuencia les será de aplicación la Ordenanza tipo obligatoria, en tanto y hasta cuando aprueben su nueva y propia Ordenanza, de conformidad con las normas vigentes.

Dijimos que la derogación automática de las Ordenanzas aprobadas en los Municipios de población inferior a 20.000 habitantes, que tengan establecido el arbitrio, al amparo de los artículos de la L. R. L., sólo opera en los casos en que estos Municipios decidan la implantación del nuevo, ya que entonces es cierto que este mero acuerdo supondrá la derogación automática de la Ordenanza aprobada conforme a la L. R. L., y la operatividad ya de la Ordenanza tipo si no se aprueba la nueva. Nos resistimos a creer que la disposición de la Orden derogue de forma automática, sin más, las antiguas Ordenanzas del Arbitrio de Plus Valía vigentes en los Municipios de población inferior a 20.000 habitantes. Simplemente, porque serían privados de una imposición con el correspondiente perjuicio económico, esto es, se produciría un resultado precisamente contrario a la teleología de las últimas disposiciones vigentes y además creemos que en virtud del principio de legalidad, no puede esta Orden derogar un arbitrio establecido conforme a la L. R. L., máxime cuando las nuevas disposiciones, como el Real Decreto-Ley de 7 de julio de 1978, declara sólo obligatorio el nuevo impuesto en los Municipios con censo de población de derecho igual o superior a 20.000 habitantes; luego, si en los demás es potestativo, la Orden de 22 de diciembre de 1978 no puede legalmente derogar estas Ordenanzas y colocar a estos Municipios en el dilema de no poder exigir el arbitrio establecido o acordar la implantación del nuevo Impuesto; además, no regirá la Ordenanza tipo si como hemos visto la Corporación competente no acuerda la implantación del nuevo Impuesto. Sin olvidar tampoco que la Orden en su apartado 4.º, reconoce que actúa en virtud de la Delegación conferida al Gobierno en el Real Decreto-Ley de 1978, de modo concreto sus arts. 1-2 y 3-1, que no autorizan en absoluto para ello y es de notar que sólo en cuanto a la delegación concedida o remitida por el Real Decreto-Ley de 1978 al Gobierno, puede éste actuar dentro de estricta legalidad. Por último, esta tesis aparece también confirmada y armónica con lo dispuesto en el art. 3.º del Real Decreto-Ley de 24 de diciembre de 1978, que también, en cuanto a la formación de nuevos tipos unitarios, dispone que los Ayuntamientos de población inferior a 20.000 habitantes, que hayan establecido el nuevo impuesto con arreglo a las nuevas normas y que tuvieran establecido el arbitrio con arreglo a la L. R. L., podrán también confeccionar los tipos de valor unitario y, mientras tanto, se prorrogarán los anteriores.

e) El Real Decreto 3147/1978, de 29 de diciembre, determina la facultad de los Ayuntamientos para aprobar los tipos unitarios de valor cuya vigencia se establecerá según la Ordenanza Fiscal tipo para dos años; período intermedio elegido entre el período trienal de los índices confeccionados al amparo de la L. R. L. y el del mínimo de un año señalado por el Decreto de 1976.

Al mismo tiempo, el Real Decreto de 29 de diciembre de 1978, declara vigentes los anteriormente aprobados, sólo y hasta cuando por los Ayuntamientos no se formulen los nuevos. Recoge así la norma consagrada por la jurisprudencia en la interpretación de la antigua preceptiva y lo dispuesto en el art. 94-3 del Decreto de 30 de diciembre de 1976.

f) El Real Decreto 11/1979, de 20 de julio, sobre medidas urgentes para las Haciendas Locales, recuerda en su preámbulo que el principio político que debe animar toda la estructura municipal y provincial, es el de la autonomía, inserto ya en la propia Constitución, de la que han de gozar todas estas entidades para la gestión de sus intereses. Reconocida y garantizada esta autonomía a las Haciendas Loca-

les, habrá de tener un normal desarrollo legislativo (art. 149 de la Constitución), y ser dotada de los medios suficientes para el desarrollo de las funciones que la Ley le atribuye.

Asimismo, todas las medidas de la reforma fiscal han de tener su natural reflejo en las Haciendas Locales y han de ser completadas con la normativa específica adecuada, que el Gobierno presentará a las Cortes. Que sin duda se inspirará en los principios siguientes:

- a) Evitar duplicidad de servicios.
- b) Transparencia suficiente en el gasto.
- c) Rigor en la fijación y ejecución de los presupuestos.
- d) Responsabilidad de los administradores.

Las medidas que contiene refuerzan la economía de estas Entidades y se estudiarán en los respectivos capítulos de este estudio.

g) El Real Decreto-Ley 3/1981, de 16 de enero, sobre el régimen jurídico de las Corporaciones Locales, parte de que la Constitución española consagra tres principios fundamentales en relación con el Régimen Local: la Autonomía de las Corporaciones Locales en la gestión de sus intereses, el carácter democrático y representativo de sus órganos de Gobierno y la suficiencia de las Haciendas Locales, todo lo cual exigirá la promulgación de una nueva Ley de Bases, hoy en proyecto, ya en las Cortes.

No obstante, como convenía ya abordar en enero de 1981, ciertos problemas que demandaban urgente solución en relación con los citados principios, se dictó el aludido Real Decreto-Ley, del que en este trabajo nos interesa especialmente destacar la supresión de diversas autorizaciones, controles y aprobaciones que venía ejerciendo la Administración del Estado en materia financiera y tributaria de las Corporaciones Locales, con el consiguiente cambio del procedimiento y recursos, que se detallarán en su lugar adecuado, y que cristalizaron definitivamente en la Ley 40/81 de 28 de octubre.

Cuadro resumen.

Para mayor claridad, creemos conveniente, en resumen de lo expuesto, establecer el siguiente cuadro:

a') Municipios capitales de provincia o de población de derecho igual o superior a 20.000 habitantes, así como aquellos que determine el Gobierno (Decreto de 1978):

a'') Carácter obligatorio.—La implantación del impuesto deja de ser potestativa y se convierte en obligatorio el acuerdo de constitución para regir a partir de 1 de enero de 1979.

b'') Normativa aplicable: a) Real Decreto 3250/1976, con las modificaciones del Real Decreto-Ley de 7 de julio de 1978; b) Ordenanzas: a'') Las ajustadas a la nueva legislación debidamente aprobadas por las Corporaciones Municipales respectivas; b'') En su defecto, el 1 de enero de 1979 y hasta que se aprueben las nuevas Ordenanzas, la Ordenanza Fiscal tipo, aprobada por Orden de 22 de diciembre de 1978, excepto en Madrid, Barcelona y en todos los Municipios de las provincias de Alava, Navarra, Vizcaya y Guipúzcoa.

Por supuesto, quedan derogadas todas las Ordenanzas anteriores.

Tipos unitarios.—Los que se aprueben por las Corporaciones de acuerdo con la nueva normativa, y en su defecto y sólo hasta el momento en que se aprueben y sean efectivos, los vigentes con anterioridad.

Si en el municipio, no estuviere establecido el anterior arbitrio, es evidente la necesidad de aprobar el Índice de valores ajustado a la nueva regulación para la efectividad del impuesto.

b') Municipios no capitales de provincia y de población de derecho inferior a 20.000 habitantes.

a'') Si tuvieran constituido el arbitrio sobre incremento de valor de los terrenos, lo conservarán.

Necesitan un nuevo acuerdo de imposición para establecer el nuevo Impuesto, y si lo adoptan, quedará automáticamente derogada la Ordenanza del Arbitrio y les será aplicable toda la nueva regulación ya expresada.

b'') Si no tuvieran establecido el arbitrio de plus valía pueden implantar o no el nuevo impuesto, de conformidad con la normativa vigente, y en ese caso les serán de aplicación subsidiaria incluso las Ordenanzas tipo. Únicamente, al carecer de valoraciones unitarias oficiales, es obvio que para la efectividad del Impuesto tendrán que aprobarlas, ya que no pueden ser prorrogadas las anteriores por no existir.

C) Imposición y ordenación del tributo.

No se olvide que la fuente de las obligaciones tributarias es la Ley, y así se plasma entre otros textos, en la L. G. T., pero ello no agota dicho principio, ya que la legalidad se extiende a regular la determinación del hecho imponible, el sujeto pasivo, la base y el tipo de gravamen, el momento del devengo y de todos los demás elementos determinantes de la cuantía del deber tributario (art. 10 de la L. G. T.). Así lo establecía para las exacciones locales la L. R. L. hoy casi totalmente sustituida en esta materia por la normativa del Real Decreto de 30 de diciembre de 1976, que, como veremos al tratar de los ingresos de las Corporaciones Locales, comprende casi todo el sistema impositivo.

a) En el arbitrio de plus valía.

En la regulación del arbitrio de plus valía, en efecto, ya la L. R. L. contenía en diversos artículos toda la determinación de los elementos del arbitrio que señala la L. G. T. de 1963, pese a que fue promulgada bastantes años antes.

a') Acuerdo de imposición.

Indiscutible que los Ayuntamientos —igual que las Diputaciones y hoy los Entes Autonómicos— pueden establecer en sus respectivos términos con arreglo a la Ley, determinadas exacciones en uso de su poder tributario derivado, como titulares de la imposición, y exigir también la prestación tributaria correspondiente como sujetos activos con competencia al efecto.

Vimos cómo las Corporaciones Locales, a tenor de la L. R. L., eran libres en términos generales para establecer o no las imposiciones que la Ley les permitía. Así se observa, dado el carácter potestativo de la imposición, que no todos los Entes Locales tienen establecidas y vigentes las mismas exacciones.

En resumen, aun cuando la imposición local esté prevista y autorizada por la Ley, es en general de carácter potestativo y por lo tanto no es obligatoria para los Ayuntamientos y éstos podían con libertad, acordar o no su establecimiento; de ahí que algunos municipios tuviesen aprobado este arbitrio de plus valía y otros no. Esta situación fue modificada sustancialmente en parte por el Real Decreto-Ley de 7 de junio de 1978, dictado para la aplicación inmediata del Real Decreto 3250/76.

b') Ordenanza.

Ahora bien, es esencial para la plena eficacia de las exacciones locales no sólo el cumplimiento de este requisito del acuerdo de imposición, sino también el de la aprobación de la Ordenanza correspondiente e incluso para ciertos impuestos, co-

mo el arbitrio que nos ocupa, y el de solares, un tercer requisito, la aprobación de los Índices unitarios de valor. Todos los acuerdos económicos, cuya competencia está atribuida a la Corporación en Pleno, con exigencia de la mayoría absoluta para su aprobación, estuvieron sometidos al control o fiscalización de la autoridad económica del Estado, bien sea el Delegado de Hacienda o el Ministro, hasta el Real Decreto-Ley 3/1981, de 16 de enero que suprimió estos controles de acuerdo con el principio de autonomía consagrado en la Constitución.

Aun cuando la Ley exige y determina que con el acuerdo de imposición se efectúe simultáneamente la aprobación de la Ordenanza (art. 717 L. R. L.), ello no impide advertir que la lógica exige primero el acuerdo abstracto de institución o establecimiento impositivo y después la aprobación de su régimen jurídico u ordenanza en uso de esta facultad que participa del carácter reglamentario, atribuida a las Corporaciones Locales a que alude el art. 5.º de la L. G. T.

Sin embargo, en ciertos supuestos como en materia de Contribuciones Especiales cuando exista aprobada con anterioridad una Ordenanza de las mismas, es suficiente el acuerdo de implantación con su ineludible expediente para la operatividad de la Ordenanza, sin necesidad de aprobar otra nueva. Caso más claro sucede hoy cuando se acuerda la implantación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, sin aprobar simultáneamente la Ordenanza, ya que entonces se aplicará la Ordenanza Fiscal tipo de carácter supletorio. Por lo tanto los Ayuntamientos pueden optar por esta solución.

El referido art. 717 dispone, en efecto, que las Corporaciones Locales acordarán la imposición de exacciones y aprobarán simultáneamente las correspondientes Ordenanzas para su aplicación con el voto favorable de la mayoría absoluta de sus miembros. Si bien estos acuerdos estaban sujetos a control que, de conformidad con el art. 723 de la L. R. L., correspondía al Delegado de Hacienda, que había de decidir sobre la imposición, ordenanzas y sus reclamaciones en el plazo de un mes a contar desde la entrada del expediente en la Delegación. Transcurrido ese plazo y quince días más sin que se adoptase resolución, se entendían denegadas las reclamaciones y aprobado el acuerdo de imposición y ordenanza en virtud de silencio positivo.

Aprobada la Ordenanza seguirá vigente hasta su derogación (art. 724 L. R. L.). La imposición era ya efectiva y aplicable como norma general, salvo en el arbitrio, si, como formando parte de la Ordenanza, no se aprobaron los Índices de valores, pues en realidad en este caso la Ordenanza no estaba completa sin este requisito. Tiene que constar en la Ordenanza la fecha de comienzo de su vigencia, debiendo estimarse que rige como enseña la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1972 (Ar. 5320) desde la fecha en que los índices fueron aprobados por el Delegado de Hacienda por ser indudable que hasta esa fecha no se hallaba en vigor y ello porque en estos casos el requisito de ejecutividad quedaba supeditado a la aprobación.

c') Índice unitario de valores.

Hemos afirmado ya que para la plena efectividad y exigencia del arbitrio no bastaba que la Corporación Municipal acordara su implantación con aprobación de la Ordenanza correspondiente y que estos acuerdos adquirieran firmeza, sino que era preciso también un tercer requisito, la aprobación de los índices unitarios de valor del precio corriente en venta de los terrenos sujetos situados en el término municipal, que el Ayuntamiento tenía obligación de confeccionar cada tres años a tenor de lo dispuesto en el art. 511 de la L. R. L., ya que de conformidad con la doctrina legal, la ausencia absoluta de estos índices impedía la fijación de valor, al menos en el momento ineludible del cierre del período impositivo o devengo, que de modo necesario había de tomarse de este índice, hasta el extremo que su inexistencia hace inaplicable el arbitrio.

Cuando no eran completos y el terreno o finca estuviese ubicado en zona no comprendida en el índice, tampoco podría girarse la liquidación del arbitrio (Tribunal Supremo 11 octubre 1979, Ar. 3365). Natural, ya que los índices eran el mecanismo obligatorio e ineludible, al menos al cierre del período impositivo para determinar la base imponible, y su ausencia afecta al principio de legalidad (art. 10 L. G. T. y 718 L. R. L.).

En realidad podía afirmarse que estos índices completan y forman parte de la Ordenanza (Sentencia Tribunal Supremo 7 octubre 1971, Ar. 3732). Así su aprobación requería idénticas exigencias formales a tenor del art. 511 citado, cuando preceptuaba que se publicarían estas valoraciones juntamente con la Ordenanza del arbitrio y que serían impugnables al igual que éste, ante el Delegado de Hacienda, quien debería resolver, previo informe de los Arquitectos del servicio de Catastro Urbano, de la Delegación respectiva.

Es cierto también, que cuando no había ausencia total de índices y las Corporaciones habían aprobado ya otro u otros con anterioridad, la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, por fin, superando titubeos anteriores, declaraba la aplicación de estos índices aun cuando hubiese transcurrido su vigencia y sólo hasta el momento en que entraren en vigor los nuevos.

Es interesante destacar dos características de estos índices para su aplicación al arbitrio: 1.º Que los informes técnicos para su formulación eran importantes, pero no vinculantes para el Delegado, quien a la vista de los datos de diferente procedencia, había de señalar lo que estimase más consecuente y ajustado a la realidad; 2.º Que para la efectividad de la tasa de equivalencia, habían de existir ya aprobados los índices al igual que la Ordenanza (10), en el momento del comienzo del período impositivo, pues de ellos, de modo forzoso, había de tomarse el valor inicial, como lo afirma la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 1971 (Ar. 1148), ya que la Ley no prevé otras formas de valoración, al contrario de lo que ocurría en el arbitrio; y 3.º Que para determinar el valor corriente en venta de los terrenos, decía la Ley en su art. 510-3, que se estimará en la suma de dinero por la que en condiciones normales se hallaría comprador para el inmueble. Estos valores unitarios eran susceptibles de una revalorización o disminución de un 20 % en los casos de ciertas liquidaciones previstas en la propia Ordenanza. Si este requisito no se cumplía, el Índice de valores unitarios infringía la Ley y, naturalmente, podía impugnarse con base en este motivo, tanto de forma directa como indirecta a través de los actos de aplicación.

En consecuencia, si bien la Ley reconocía a las Corporaciones municipales atribuciones para hacer la previa valoración de los terrenos al confeccionar el índice en la forma prevista en el art. 511, índice de obligada aplicación en sus cuadros genéricos y específicos, al menos al cierre del período, era lo cierto que una vez aprobados, el Ayuntamiento carecía de facultades para ampliar su cuantía o acudir a otros medios de valoración, salvo la facultad de aumento o disminución dentro del tope máximo señalado por la Ley, cuando así estuviese previsto y regulado en su Ordenanza, de tal forma que los valores han de formularse «a prius» y no «a posterius».

Como cierre de este epígrafe a) sobre la constitución del arbitrio se debe recordar la interesante sentencia del Tribunal Supremo de 13 de octubre de 1969 (Ar. 4483), que ratificaba la necesaria aprobación por la voluntad de dos órganos administrativos, para la eficacia de los actos económicos de las Corporaciones, en los términos siguientes:

(10) Respecto de la tasa de equivalencia declaraba ya la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de febrero de 1963 (Ar. 5229) que, a tenor del art. 516 de la L. R. L., la exacción de este arbitrio se realiza mediante tasaciones periódicas de los bienes sujetos durante períodos regulares y uniformes de 10 años, computados desde la fecha en que entre en vigor la Ordenanza de ahí su irretroactividad absoluta.

«Pues todos los acuerdos cuyo contenido afecte a la economía de las Corporaciones Locales, necesitan la aprobación del Órgano de la Administración Central o autoridad económica de la provincia, de suerte que, al faltar la voluntad de este segundo órgano, existe un defecto en la voluntad porque en esta materia el acto administrativo no puede ser realizado, ni por tanto alcanza a ser definitivo y eficaz sin más que por la actuación sucesiva de esas dos entidades públicas, pues el simple acuerdo municipal fiscalmente, sólo constituía conforme a las leyes tributarias, un primer momento del expediente que tenía que tramitarse para alcanzar la ulterior aprobación del órgano central y los acuerdos municipales sujetos a ulterior aprobación por parte de otro organismo superior no tienen carácter de resoluciones definitivas en derecho fiscal» y, seguía diciendo la sentencia, que sin esa aprobación el acto no engendra derecho sino que éstos están todavía por adquirir por haberse prescindido total y absolutamente de este sistema de control esencial para alcanzar la voluntad legal.

No obstante, una vez aprobados por la autoridad económica, la fecha de entrada en vigor sería la aprobada en el acto de imposición, que era precisamente el acto objeto de control o fiscalización, como enseña la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 1978 (Ar. 1135). La aprobación por el Delegado de Hacienda no era más que un acto de fiscalización que condiciona la eficacia «ex post» del acto aprobatorio.

d') Procedimiento.

El trámite de la aprobación de actos de imposición, ordenanza o índices o sus modificaciones, exigía, después de la aprobación inicial, su exposición al público durante quince días para reclamaciones, con anuncio en el B. O. P. (art. 722 L. R. L.).

Al tratar de la publicidad y exposición al público para reclamaciones del acuerdo de imposición, Ordenanzas y también de los Índices, a la luz de los artículos 511 y 722 de la L. R. L., se planteaba el problema muy debatido de si era obligatoria también su inserción literal o material en el B. O. P. En principio, a la vista de lo dispuesto en el procedimiento especial comprendido en el aludido art. 722, se alcanzaba de su tenor literal, que si bien era cierto que estos acuerdos se exponían al público por quince días para reclamaciones sólo era obligatorio anunciar esta circunstancia en el B. O. P. para su mayor divulgación, pero no su publicación literal en dicho Boletín, como así de modo claro y categórico, se disponía, seguidamente en el párrafo 2 de dicho artículo, al decir que las Corporaciones publicarán los anuncios de exposición en el B. O. P.

Lo que ocurría —de ahí lo controvertido del tema— era que el art. 219 del R. H. L., disponía que los acuerdos de imposición, al igual que las Ordenanzas con sus correspondientes tarifas, se expondrían al público en el tablero de anuncios y en el B. O. P. por plazo de 15 días, durante los cuales los interesados podrían examinar el expediente y presentar reclamaciones. Ahora bien, en todo caso, aparte de que este artículo 219 del Reglamento había de interpretarse en relación con el artículo 722 de la L. R. L. para buscar armonía en el ordenamiento jurídico, aun cuando se entendiese que el precepto reglamentario exigía la materialidad de la publicación del acuerdo de imposición y de la Ordenanza, Índices y Tarifas, tal precepto no podría prevalecer en contra de Ley y sí, por el contrario, prevalecería el art. 722, y así lo consagró la doctrina legal en reiteradas sentencias, entre las que citaremos la de 13 de abril de 1975 (Ar. 1.728) y 2 de noviembre de 1971 (Ar. 4.354), las dos relativas a no ser necesaria la publicación de Ordenanzas en el B. O. P. La última citada después de exponer el criterio contrario, declara en orden a este requisito de publicidad de la Ordenanza, que no existe ningún precepto legal ni reglamentario que exija tal publicación —se refiere a la material—, pues lo único que en esta orden im-

pone la normativa vigente representada por el art. 722 de la L. R. L. es la exposición al público de la Ordenanza por un período de quince días y el anuncio de dicha exposición en el B. O. P. y tales requisitos aparecen plenamente cumplidos. Este criterio fue también seguido en la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de La Coruña en la sentencia de 16 de febrero de 1980 (11).

Este era, pues, el criterio predominante de la doctrina legal. No obstante debe reconocerse la necesidad práctica, en aras de la seguridad jurídica, de la publicación de las Ordenanzas en el Diario Oficial, sobre todo en estos momentos en que se propugna por la transparencia fiscal, que debe actuar tanto en beneficio del contribuyente como del ente impositivo. Es muy probable un cambio de la normativa en este sentido de acuerdo con estas razones que creemos sería bien recibido por los contribuyentes, ya que sin duda es conveniente que los afectados por la imposición e incluso los profesionales del Derecho tengan acceso fácil y objetivo al conocimiento de las Ordenanzas fiscales, máxime cuando así se disponía ya en la Base 36 de la Ley de Bases 41/75 que aunque hoy ha sido derogada, es indudable que puede servir de orientación. Hoy ya el legislador se hizo en parte eco de este estado de opinión en el Real Decreto-Ley de 3/1981 de 16 de enero, más tarde convertido en la Ley 40/81 de 28 de octubre que más adelante examinaremos.

Disponía el art. 723 de la L. R. L. que, terminado el plazo, se remitirán al Delegado de Hacienda las ordenanzas y los acuerdos con las reclamaciones para su resolución. Era motivo legal para denegarlas: la incompetencia de la Corporación o cualquier infracción legal o reglamentaria, o bien la existencia de defectos de forma, imprecisión de la base o de la obligación de contribuir. El control del Delegado era más bien de legalidad y no de oportunidad, teniendo en cuenta que atañe a la legalidad el respeto de los principios de justicia en la elección de criterios valorativos, por exigencia legal, y lo mismo el respeto a los principios objetivos que han de guardar los actos discrecionales.

e') Impugnación directa de acuerdos de Imposición, Ordenanza e Índices.

En realidad, la función de la Ordenanza es complementaria de la Ley dentro de cuyos límites ha de operar so pena de ilegalidad, al no poder contradecir la Ley. Se le reserva a las Corporaciones simplemente el desarrollo minucioso de la norma para alcanzar más previsiones, incluso valiéndose de la casuística.

El acuerdo del Delegado de Hacienda, en materia de imposición de nuevas exacciones, se podía recurrir en el plazo de quince días ante el Ministerio de Hacienda, que debería resolver dentro del plazo de sesenta días; contra su resolución se daba recurso jurisdiccional en vía contencioso-administrativa. En cambio, el acuerdo del mismo Delegado sobre aprobación o modificación de las Ordenanzas e Índices agotaba y causaba estado en vía administrativa y sólo daba lugar a recurso contencioso-administrativo en única instancia ante la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Territorial correspondiente, con la particularidad de que las resoluciones de los Delegados de Hacienda o sentencias, en su caso, de los aludidos Tribunales,

(11) El 6.º Considerando dice: «Que en cuanto a la infracción del art. 219 del Reglamento de Haciendas Locales, en orden a la obligada inserción del texto del acuerdo y, por supuesto, de la Ordenanza en el B. O. P., es lo cierto que, aun cuando se reconoce la bondad de la tesis que sustentan en cuanto a su aspecto finalista, el Ayuntamiento de L. cumplió estrictamente con lo dispuesto al efecto en el art. 722 de la L. R. L., en orden a que los acuerdos de imposición de exacciones, juntamente con las tarifas y Ordenanzas aprobadas, se expondrán al público por quince días, durante los cuales se admitirán reclamaciones de los interesados; constando en el expediente unido al pleito como se publicaron los anuncios de exposición en el B. O. P., tal como ordena el apartado 2 del mismo artículo, artículo que, de ningún modo, como claramente se desprende de su literalidad, obliga a la inserción material de la Ordenanza en el B. O. P. para reclamaciones; es suficiente, pues, que en el Ayuntamiento se expongan al público durante 15 días para reclamaciones y que esta exposición se anuncie en el B. O. P., como en efecto se hizo, y aun cuando el art. 219 del Reglamento de Haciendas Locales obliga a que los acuerdos de imposición de exacciones, juntamente con las ordenanzas y tarifas aprobadas, se expondrán al público en el tablero de anuncios y en el B. O. P. para reclamaciones, es evidente que ha de prevalecer por su jerarquía legislativa el precepto de la L. R. L., en consecuencia no se aprecia infracción procedimental en el expediente por esta causa, que debe ser rechazada».

en materia de Ordenanzas, deberán expresar concretamente la forma en que han de quedar redactados los preceptos impugnados (arts. 725 y 726 de la L. R. L.). También las Corporaciones, al iniciarse el recurso, podían pedir con carácter previo o urgente, atendidas las circunstancias de toda índole, que se declare por el Tribunal con carácter inapelable la aplicación provisional de los preceptos discutidos.

f') Su impugnación indirecta.

De modo escueto, conviene llamar la atención en este momento, de que, cuando no se hubiere recurrido directamente el acuerdo de imposición ni la Ordenanza ni los Indices, o los recursos fueran desestimados, estos actos se convierten en eficaces, firmes y ejecutivos; no obstante, era perfectamente factible, de conformidad con el art. 39-4 de la Ley de lo Contencioso-Administrativo de 27 de diciembre de 1956, recurrirlos de forma indirecta a través de los actos de aplicación individualizada, como los de gestión o liquidación, con fundamento en que los mismos no se ajustaron al ordenamiento jurídico. Recursos que, desde luego, se tramitarán en vía económico-administrativa, sin perjuicio de la potestativa previa reposición ante el Organismo municipal. Sin embargo, estas reclamaciones sólo afectarán a la legalidad de la liquidación o acto de gestión impugnado —acto de aplicación—, no a la validez del acuerdo de imposición ni de la Ordenanza o Índice, aunque se base el recurso en su ilegalidad, y por lo tanto las resoluciones definitivas de este recurso, sólo producirán efectos respecto del acto de aplicación individualizado y a favor únicamente de los recurrentes, sin beneficiar a los que no recurrieron; al contrario de lo que sucede cuando se impugna con éxito el acuerdo de imposición, la Ordenanza o los Indices, que entonces beneficiarían a todos los contribuyentes afectados.

Nunca en estos supuestos, tanto en la revisión económico-administrativa como en su caso, en la jurisdiccional contencioso-administrativa, podía declararse nada en cuanto o en contra a la nulidad de los acuerdos de imposición ni de la Ordenanza ni de los Indices, que sólo podían ser impugnados por los recursos específicos adecuados, todavía fuera de la competencia económico-administrativa.

En la práctica, uno de los supuestos más frecuentes de impugnación indirecta de los índices y también de la Ordenanza a través de los actos de aplicación, se producía cuando ésta o aquéllos no fijaban con detalle el valor corriente en venta de los terrenos al aplicarlo a una importante extensión de terreno con frente a varias calles, y lo determinaba en su totalidad conjunta por el asignado a la calle de más valor, circunstancia que infringe la Ley y el principio de la posible división ideal de terrenos que se permite a los efectos de fijar la base imponible del arbitrio o la tasa de equivalencia, así lo confirmaban las sentencias reiteradas del Tribunal Supremo, entre otras, la de 31 de enero de 1975 (Ar. 319) y especialmente la de 13 de febrero de 1978 (Ar. 369), sobre impugnación indirecta de la liquidación sobre terreno que da a varias calles, en cuyo primer considerando dice: «Que es doctrina legal, según sentencias del Tribunal Supremo 24 de marzo y 27 de abril de 1971 (Ar. 1.285 y 1.743), 22 de enero y 16 de mayo de 1974 (Ar. 61 y 3.474), que el concepto de valor corriente en venta como contenido en el art. 511 de la L. R. L. se antepone siempre a las normas del índice de valores y de la ordenanza fiscal respectiva, de ahí que si el terreno sometido al arbitrio sobre el incremento de valor es de gran extensión o de gran fondo —supuesto de autos— de tal suerte que después de constituida una parcela de fondo normal sobre la calle de mayor valor, sea posible formar otra u otras sobre las restantes calles o linderos, al valorar únicamente por la calle principal, aunque el índice u ordenanza lo autoricen, supone un menoscabo del expresado concepto legal y no puede calificarse de proceder jurídico correcto, por lo que, en tales supuestos, ha de atenderse la Corporación apelante a esta doctrina».

Como norma general de aplicación, cuando un solar da a varias calles, que las respectivas Ordenanzas deben prever, es la de valorar en la liquidación, los metros

de solar de cada calle, que correspondan idealmente a un reparto proporcional a los metros lineales de fachada.

Es decir, que las ordenanzas y los índices admiten la impugnación primero directa y después la indirecta a través de los actos de aplicación, de conformidad con la doctrina legal expuesta, como así lo ratifica la misma sentencia del Tribunal Supremo, al rechazar en otro considerando, la alegación del recurrente, según el cual «al no impugnarse en su día los índices de valoración y las ordenanzas fiscales causaron estado y no pueden atacarse hoy, al ser aquéllas y éstas verdaderas resoluciones administrativas o actos de tal índole», dice que con tal postura se desconoce que «tanto los índices de valoración como las ordenanzas fiscales, pueden también ser impugnadas en los actos concretos de su aplicación, ya que, quieran o no, aquéllos y éstas son más normas generales que actos administrativos corrientes, por lo que puede y debe entrar en juego el art. 39-4 de la Ley Jurisdiccional». En igual sentido la más reciente de 5 de junio de 1981 (Ar. 2.446), que después de aludir a seis sentencias análogas sobre liquidación de la tasa de equivalencia, teniendo en cuenta la gran superficie de cada finca y que, además, linda con varias calles, no puede ser valorada en su totalidad con arreglo al valor asignado a la calle que lo tenga más alto, sino que hay que promediario con el asignado a las distintas calles a las que da frente, o descomponiendo o repartiendo la superficie total en proporción a todas las calles a las que dé frente y asignando el valor fijado en el índice a cada una de ellas, si es que lo tiene fijado, como ha establecido esta Sala en reiteradas sentencias, entre otras en las de 22 y 24 de diciembre de 1979.

g') Importancia de estos acuerdos básicos.

Vista la trascendencia de que los acuerdos de imposición, las ordenanzas y los índices de valores unitarios y sus modificaciones se ajusten estrictamente a la Ley, tanto en el cumplimiento de los requisitos formales como de los sustantivos previstos para su elaboración y aprobación, es conveniente que los técnicos encargados de formular y redactar las ordenanzas o los índices cuiden especialmente de su legalidad antes de su aprobación que posteriormente requiere la publicación para reclamaciones; en primer lugar porque así lo exige la Ley a la que se debe especial acatamiento en el Estado de Derecho, y en segundo lugar, porque aun cuando la Ordenanza o los Índices resulten aprobados definitivamente, si contienen defectos esenciales, sin duda aparte de las reclamaciones directas, provocarán recursos contra sus actos de aplicación, liquidaciones, etc., que deben prosperar; circunstancia que además de provocar una situación injusta y discriminatoria, aun por exigencia legal, entre los contribuyentes que utilizaron los recursos y aquellos que no lo hicieron por diversas causas (ignorancia, eludir molestias o gastos, etc.), produce la natural desorientación en los contribuyentes y altera de hecho el principio de seguridad jurídica. Ciertamente existirá siempre en la redacción de ordenanzas y todavía más en la fijación de valores, puntos límite dudosos y que los Entes Locales han de defender sus ingresos tan exigüos, siendo inevitable en la práctica discusiones concretas, ya que la norma abstracta nunca podrá preveer toda la riqueza de supuestos que ofrece la vida real, pero aquí se reclama la debida cautela y ponderación de los Entes impositivos en aras de un mayor ajuste a la Ley en cuestiones tributarias siempre delicadas y recurribles.

h') Momento de vigencia de las Ordenanzas e Índices.

Por último, en cuanto al momento de vigencia de las ordenanzas y de los índices de valores unitarios que habían de hacerse públicos, al menos en principio, conjuntamente con las mismas, se planteaba el problema de si era preciso para ello su previa promulgación. Un sector de la doctrina se inclinaba por la solución afirmativa, entre ellos Enrique B. Rodríguez, por entender imprescindible este requisito de publicación, al tratarse, a su juicio, de disposiciones generales y en consecuencia

sometidas a este principio general, comprendido en diversas disposiciones de nuestro Ordenamiento Jurídico, como en el art. 1.º del Título Preliminar del C. C., 21 de la L. R. J. A. E. y 132 de la L. P. A., supletoria de la L. R. L., cuando establecen que las disposiciones generales sólo surtirán efecto a los 20 días de su publicación en la «Gaceta» de Madrid, si en ellas no se dispone lo contrario. Máxime cuando la propia jurisprudencia reconoce que las disposiciones generales no publicadas carecen de vigor. Al faltarles la solemne publicidad oficial carecen de fuerza de obligar (Tribunal Supremo 24 de junio de 1963).

Entiende que no puede suplir esta promulgación, la exposición al público y anuncio en el B. O. P. de la Ordenanza o de los índices aprobados en principio por el Ayuntamiento a los efectos de reclamaciones, simplemente porque aún no había sido aprobada de modo definitivo y puede serlo de otra manera dado su obligado control, por lo que es susceptible de modificación, admitiendo o no reclamaciones, incluso podía el Delegado de Hacienda modificar la fecha de vigencia acordada por la Corporación Local respectiva, o sea, en resumen, que la ordenanza publicada podía no ser la aprobada en forma definitiva, y por ello el art. 46-2-3 de la L. P. A. dispone que los actos administrativos destinados a una pluralidad de sujetos que no exijan notificación personal no producirán efectos respecto de los mismos hasta que se publiquen legalmente éstos; publicación que se efectuará una vez terminado el procedimiento y será independiente de la que se hubiese efectuado con anterioridad a los fines de información pública. Al propio tiempo entiende que esta tesis no se opone al carácter de inmediatamente ejecutivos de que gozan los actos y acuerdos de las Corporaciones Locales (art. 361 de la Ley y 292 del Reglamento de Organización) ya que hace referencia a los actos o acuerdos singulares y no a las disposiciones generales, aparte de que las ordenanzas fiscales están expresamente excluidas (art. 109-2 de la L. R. L.) del control de los Gobernadores Civiles que se limita a su legalidad; además lo exige el art. 7-2 del Reglamento de Servicios de 17 de julio de 1955, cuando establece que «la exigencia de los mismos —se refiere a las ordenanzas o reglamentos para regir con carácter general— se iniciará a los 20 días de haberse anunciado en el B. O. P. la aprobación definitiva, o a contar de la publicación si se decretara así expresamente», norma que estima de ineludible aplicación a la ordenanza fiscal.

No obstante, la bondad y fundamento de esta tesis de la publicidad favorable al interés público en pro de la igualdad y generalidad tributaria y al interés privado y pese a reconocer su ventaja práctica en orden a la defensa del principio de seguridad jurídica, es lo cierto que nuestra doctrina legal recogida en diversas sentencias del Tribunal Supremo era contraria a esta exigencia. Arrancaba de que las ordenanzas o índices no son exclusivamente y en rigor auténticas disposiciones de carácter general y de que el art. 722 y siguientes concordantes de los de la L. R. L. al regular de modo específico el momento de su entrada en vigor de las ordenanzas, no exige su publicación, sólo operante cuando con anterioridad y después de su aprobación por el Ayuntamiento, se exponen al público para reclamaciones. De lo terminante de esta doctrina puede servir de exponente la sentencia de la Sala 3.ª del Tribunal Supremo de 12 junio de 1970 (Ar. 3.148) cuando después de afirmar que las Ordenanzas fiscales no son propiamente disposiciones de carácter general de las comprendidas en el art. 129 de la L. P. A. ni en el 39 de la L. J., insiste en que tampoco pueden entenderse comprendidas dentro de la denominación general de disposiciones legales referidas en el art. 1.º del Código Civil, a los efectos de su publicación, dados los especiales trámites para su confección y aprobación establecidos en la L. R. L. (prevalentes sobre el Reglamento de Haciendas Locales) sobre el procedimiento y vigencia de las Ordenanzas fiscales, tal como impone el art. 722 y siguientes que regulan la forma de ser notificadas las Ordenanzas aprobadas para

que sean válidas y ejecutivas, y exige sólo el requisito de su exposición al público dentro de quince días para reclamaciones y anuncio de su exposición en el B. O. P.

b) En el nuevo impuesto sobre incremento de valor de los terrenos.

a') Idea general.

La normativa anterior expuesta sobre implantación y regulación del arbitrio se conservó en esencia con ciertas modificaciones hasta la reforma de 1981. Así en la tabla de vigencias del Decreto básico se mantienen las disposiciones comunes comprendidas en los artículos 717 a 729, ambos inclusive, de la L. R. E. relativas a la implantación y ordenación de exacciones, en cambio deroga entre otros el art. 442, sobre tarifas, y el R. H. L. sólo en lo que se oponga a las nuevas normas. En realidad la normativa aceptó todo el mecanismo legal previsto para la aplicación y eficacia de este Impuesto municipal, o sea, tal como adelantamos: la existencia previa de la Ley fundamental, el acuerdo de implantación, la Ordenanza y los índices de valoración unitaria.

La imposición municipal ha de partir de la Ley, donde tiene su fuente y su legalidad, siendo básica su promulgación; este requisito lo cumple la Ley de Bases 41/75, de 19 de noviembre, una vez desarrollada en cuanto a este Impuesto por el Real Decreto 3250/1976 con las oportunas modificaciones que, aconsejadas por la precaria situación de las Haciendas Locales, plasmó el Real Decreto-Ley 15/78, al ordenar con carácter obligatorio no sólo su implantación en casi todo el territorio nacional, sino también al eliminar las trabas establecidas en las transitorias Cuarta y Quinta del Real Decreto anterior, para posibilitar su entrada en vigor en 1 de enero de 1979.

Por último, después de promulgada la Constitución de 1978, se dicta el Real Decreto-Ley 3/1981, de 16 de enero, aprobatorio de determinadas medidas sobre el régimen jurídico de las Corporaciones Locales, que contiene importantes modificaciones sobre el establecimiento y regulación de las exacciones locales, Real Decreto que culminó en la Ley 40/81 de 28 de octubre, que se desarrolla al final de este capítulo.

b') Normativa vigente anterior a 1981.

Vigente el Real Decreto 3250/1976 —potestad originaria—, era necesario cumplir los tres ineludibles requisitos restantes para la implantación y eficacia del Impuesto, que como norma general corresponde a las Corporaciones Locales: el acuerdo de imposición, aprobación de la Ordenanza y del índice de valores unitarios.

c') El acuerdo de implantación.

Ahora bien, la Ley en cuanto a la constitución de este impuesto no prescinde del acuerdo de imposición, aunque obligue a tomarlo con carácter imperativo dentro de los tres meses siguientes a la vigencia del Real Decreto-Ley de 7 de junio de 1978, a casi todas las Corporaciones de los municipios de España salvo los de censo de habitantes de derecho inferior a 20.000 habitantes; para aquéllos deja de ser facultativa la constitución de este impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos al igual que el de solares, si bien sigue como facultativa la implantación del Impuesto en los municipios de población inferior, salvo acuerdo del Gobierno.

d') Regulación del impuesto.

Al propio tiempo el aludido Real Decreto-Ley altera también en cierto sentido, en parte, el sistema normal ordinario para la formulación y aprobación de la Ordenanza correspondiente, con el fin de lograr la puesta en vigor del impuesto el 1 de enero de 1979 y con ello, a la vez, mayor uniformidad en su aplicación. Así, al efecto, anuncia el Decreto de 1978, la próxima publicación de las Ordenanzas fis-

cales tipo reguladoras de este impuesto y del de solares que se produce mediante Orden de la Presidencia del Gobierno de 20 de diciembre de 1978, aprobatoria por primera vez en el régimen fiscal local de Ordenanzas nacionales tipo (12).

a'') Ordenanzas.—Regirán en primer lugar las aprobadas de conformidad con la nueva normativa, y en segundo lugar, mientras no se aprueban, regirá la Ordenanza fiscal tipo. Se altera, pues, en parte, la regla general, de que las Ordenanzas fiscales han de ser aprobadas en principio por las Corporaciones Locales de modo simultáneo al acuerdo de imposición, sin perjuicio hasta hace poco del control aprobatorio fiscalizador que correspondía a la autoridad económica provincial o central, según los casos. Por eso ahora basta tomar el obligado acuerdo de constitución del Impuesto, sin aprobación simultánea de la correspondiente Ordenanza para que en virtud de la Orden de 20 de diciembre de 1978, rija ya la Ordenanza tipo y sea ésta efectiva con la aplicación de los nuevos tipos unitarios aprobados o de los anteriores vigentes en su defecto. Se soluciona así sólo de forma coyuntural y por razones de urgencia la puesta en vigor del Impuesto en la fecha fijada, sin perjuicio de que en su momento se apruebe la nueva Ordenanza por la Corporación municipal.

b'') Indices.—Indica ya respecto de los índices de valores, el Decreto de 29 de diciembre de 1978, que los Ayuntamientos podrán aprobar nuevos tipos unitarios de valor corriente en venta de los terrenos enclavados en su término municipal, si bien los tipos unitarios que estuviesen aprobados con anterioridad, se considerarán vigentes en tanto no sean aplicables las de nueva confección.

Estas valoraciones se fijarán de acuerdo con el art. 92 del Real Decreto de 1976, por los Ayuntamientos en su término municipal, de forma periódica, en cada una de las manzanas o calles que al efecto juzguen preciso establecer, sin que el período de vigencia de tales tipos unitarios pueda ser inferior a un año y se tendrá en cuenta en su caso, el aprovechamiento urbanístico que según su situación corresponda a los terrenos sujetos a este Impuesto.

Estas disposiciones se reflejan naturalmente también en la Ordenanza tipo, que en su art. 26 determina con claridad y precisión que deberán ser fijados cada dos años. Período ecléctico entre los tres años que señalaba la L. R. L. y el mínimo de un año que fija el Decreto de 1976. Sin embargo los Ayuntamientos podrán optar en sus Ordenanzas por confeccionarlos cada año, cada dos años o cada tres. Al mismo tiempo se insiste en el criterio anterior de que las valoraciones se harán públicas juntamente con la Ordenanza del Impuesto y que serán impugnables al igual que éste, ante el Delegado de Hacienda, contra cuya resolución dictada, previo informe del servicio de valoración urbana de la Delegación respectiva, será susceptible de recurso contencioso-administrativo ante la Sala correspondiente de la Audiencia Territorial.

Por lo tanto, en resumen, no se altera en lo sustancial el mecanismo anterior previsto en la L. R. L. para la implantación de las exacciones locales, siempre de carácter potestativo de las Corporaciones respectivas, como lo conservaba el art. 41 del Real Decreto de 30 de diciembre de 1976, salvo que se disponga otra cosa en las presentes normas, y en todo caso, sin perjuicio de las limitaciones que puedan establecerse en las participaciones del Estado, para las Corporaciones que no utilicen todos los tributos autorizados; si bien con las modificaciones y salvedades contenidas en el Real Decreto-Ley de 7 de junio de 1978, ya referidas, que afectan al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos y sobre los solares, en orden a la obligatoriedad de su implantación y a la vigencia de las Ordenanzas tipo en defecto de las nuevas que se aprueben conforme a esas disposiciones.

(12) En otro orden existía el Reglamento Nacional de Transporte de viajeros en vehículos ligeros (autotaxis, etc.) de 4 de noviembre de 1964.

Así vimos, incluso con relación a la constitución del Impuesto sobre el Incremento de valor de los terrenos, cómo es necesario el acuerdo de implantación, aunque obligatorio para los municipios de capitales de provincia de población superior a los 20.000 habitantes. Respecto de los de inferior población, conserva su carácter facultativo, si bien es necesario siempre el acuerdo básico de constitución del impuesto para su aplicación.

Lo mismo respecto de las Ordenanzas, pues aun cuando para los municipios señalados en primer lugar, excepto los de Madrid, Barcelona y los de las provincias de Alava y Navarra, regirá ya en defecto de la que corresponda aprobar al Ayuntamiento, la Ordenanza Fiscal tipo y aquella vigencia la conserva hasta el extremo de que una vez aprobada y eficaz, será la que rijan y reemplazará a la Ordenanza tipo,

Igual podemos decir de la aprobación de las valoraciones unitarias, si bien con las matizaciones previstas en la Ley. Lo confirma el art. 94-1 del Real Decreto 3052/76, cuando dispone: 1) que los tipos unitarios de valor corriente en venta fijados conforme a lo dispuesto en el art. 92 serán aprobados por los Ayuntamientos con sujeción a los trámites establecidos para los acuerdos de imposición y aprobación de Ordenanzas de exacciones (art. 722 de la L. R. L., antes aprobación en sesión plenaria por mayoría absoluta); 2) los recursos que se interpusieren contra las valoraciones serán resueltos por el Delegado de Hacienda de la provincia, previo informe del Servicio de Valoración Urbana; 3) si al principio de un nuevo período de valoración no existieren aprobados por el Ayuntamiento los tipos unitarios, se tomarán en consideración los correspondientes a la última valoración.

En definitiva, se conservaba de momento el sistema anterior debidamente actualizado —ya se indicó la vigencia de las disposiciones de la L. R. L. comunes a las Haciendas Municipal y Provincial—, de ahí que continuase la vigencia de casi todo lo dispuesto ya al tratar del arbitrio, respecto del trámite y aprobación de su constitución, Ordenanzas e Índices, y de la problemática que especialmente plantea. Lo mismo se puede decir de la canalización de los recursos contra el acuerdo de imposición, de un lado, y la aprobación de las ordenanzas e índice de valoraciones unitarias, de otro; que se inician en la misma vía, pero después se bifurca en sendas diferentes.

Como resumen de esta materia, era a la sazón en sumo clarificadora la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 1973 (Ar. 994), uno de cuyos considerandos afirma: «Que la doctrina de la Sala, con criterio reiterado, ha declarado la existencia de tres momentos distintos en la trayectoria de toda exacción municipal, referentes al acuerdo de imposición en sí, a su desarrollo o regulación (Ordenanza Índice de valor) y a los actos concretos de aplicación individual, distinción que tiene importancia y alcance en una doble vertiente, de una parte en cuanto a los recursos procedentes, pues, en tanto que el acuerdo de imposición es susceptible de recurso ante el Delegado de Hacienda, y a su vez cabe una segunda alzada ante el Ministerio de Hacienda, la Ordenanza o expediente en su caso, resultan impugnables ante el mismo Delegado, pero su decisión última la vía administrativa, mientras que en los supuestos de impugnación de cuotas o actos concretos de aplicación, la vía a seguir es la económico-administrativa —arts. 723, 725, 727 y 729 y concordantes de la L. R. L. y jurisprudencia reiterada— y de otra, tiene diferente trascendencia o alcance la reclamación que se efectúe en cada uno de esos momentos, es decir, según lo impugnado sea el acuerdo de imposición, la Ordenanza o su equivalente o el simple acto de aplicación individual, puesto que en los dos primeros supuestos el pensable acuerdo o resolución anulatoria tendría carácter general, mientras que cuando se impugna el concreto de aplicación, bien por vicios propios del mismo o por ilegalidad de la Ordenanza o del expediente sustitutorio, sus efectos serán los propios de la nulidad atribuible a una decisión individual y concreta sin que lógica-

mente y legalmente pueda afectar a la validez de la Ordenanza o expediente, ni a su vez afecta a aquellos interesados que no recurrieron aunque se encuentren en la misma situación jurídica (13).

c) Innovaciones del Decreto 3/1981 de 16 de enero.

Antes de nada se debe destacar que ya se propugnaba en la Ley de Bases de Régimen Local, 41/1975 —hoy derogada— concretamente en la 36 —que no se llegó a desarrollar— que competía también a las Entidades Locales la adopción de acuerdos sobre imposición y la aprobación de las Ordenanzas de exacciones; si bien estas últimas deberían ser sometidas a los trámites previstos en el apartado anterior y una vez aprobadas, serán objeto de publicación.

De modo concreto, el preámbulo del Real Decreto-Ley 3/1981, de 16 de enero, destaca en primer término que la Constitución consagra tres principios fundamentales en relación con el régimen local: la autonomía de las Corporaciones Locales en la gestión de sus intereses específicos; el carácter democrático y representativo de sus órganos de gobierno y la suficiencia de las Haciendas Locales. El pleno desarrollo de esos principios exigirá, de conformidad con el art. 149, la promulgación de una Ley por la que se aprueben las bases de régimen local (hoy ya pasó a las Cortes el Proyecto del Gobierno en este sentido). No obstante, es conveniente abordar ya con carácter inmediato, algunas cuestiones que demandan urgente solución y con este propósito se introducen diversas modificaciones en la vigente legislación con el fin de dotar de mayor autonomía, agilidad y eficacia a dichos Entes. En la materia de exacciones locales que aquí nos interesa, se introducen las siguientes innovaciones: a) Cambios en el régimen de adopción de acuerdos de aprobación y modificación de exacciones; b) Supresión de ciertos controles y aprobaciones que se ejercían en el régimen tributario; y c) Cambios en el procedimiento aplicable para su aprobación y para la canalización de las reclamaciones a través de las económico-administrativas. Todo para lograr mayor autonomía compatible con el principio de publicidad y control interno de sus actos.

Así, en efecto: a) En el artículo 3,2 se dispone que para la aprobación de acuerdos de imposición y ordenación de exacciones será necesario el voto favorable de la mayoría absoluta legal de los miembros de la Corporación. Por lo tanto, hace falta el voto de la mitad más uno del número total de miembros que legalmente componen la Corporación en Pleno. No es, pues, suficiente en todo caso, la mitad más uno de los que la formen de hecho o simplemente asistan a la sesión convocada al efecto o con declaración de urgencia del asunto.

En cuanto a dar carácter autónomo al procedimiento en materia de imposición y ordenación de tributos, la reforma es francamente positiva y progresiva. Se propiciaba ya así por la doctrina e incluso por la Ley de Bases de 1975, hoy derogada. El Ayuntamiento alcanza ya en el orden conceptual y pragmático, mayor autonomía con la supresión de controles de la autoridad general de Hacienda respecto de sus actos económicos y particularmente de los enunciados.

a') Procedimiento para la aprobación de los actos de imposición, ordenanza (índices) y sus modificaciones.

Será necesario la aprobación inicial por la Corporación en sesión plenaria por la mayoría absoluta legal y las posteriores actuaciones se ajustarán a un procedimiento más sencillo y rápido con especial culto al principio de publicidad y desde luego de legalidad.

(13) «...pues en palabras de la sentencia de la Sala de 3 de diciembre de 1970 el transcurso del plazo señalado en el art. 726-1 de la L. R. L., sin utilizar el recurso en él previsto, impide a la Sala decretar la nulidad de la Ordenanza o el expediente de imposición dado que el recurso que estamos examinando no versa sobre una impugnación directa de Ordenanza fiscal y los vicios o infracciones denunciados como cometidos en expediente administrativo cerrado por acto firme no combatido en forma, permiten tal conclusión, cuando ni siquiera remotamente se vislumbra la posibilidad de una nulidad de pleno derecho...».

a'') Acuerdo inicial y tiempo hábil.—Los acuerdos iniciales habrán de ser tomados, al menos, con dos meses de antelación al comienzo del ejercicio económico en que hayan de surtir efecto y se expondrán en el tablón de anuncios de la Corporación durante quince días, dentro de los cuales los interesados podrán examinar el expediente y presentar las reclamaciones que estimen oportunas.

El plazo de antelación de dos meses antes del comienzo del ejercicio para la aprobación de los aludidos acuerdos (14), tiene una lógica excepción relativa al año 1981, en la disposición transitoria 3.^a, pues para este año los acuerdos se tomarán dentro del plazo de dos meses a partir de la vigencia de este Real Decreto-Ley, es decir, del día siguiente a su publicación en el B. O. E. que tuvo lugar el 31 de enero de 1981.

b'') Publicidad para reclamaciones.—Las Corporaciones publicarán anuncios de tales acuerdos en el B. O. P. y en el de la propia Corporación si lo hubiese, así como en uno de los diarios de mayor difusión en el municipio o provincia (15).

En cuanto a su publicidad queda perfectamente clarificado, que no es precisa la inserción literal del acuerdo de imposición, Ordenanza e Índices y modificaciones ni en el tablón de anuncios ni mucho menos en el B. O. P. ni en el de la propia Corporación ni por supuesto en el diario de mayor difusión del municipio, sino que basta simplemente la inserción de los anuncios durante 15 días relativos a la puesta del expediente para su examen a disposición de los interesados durante dicho plazo, para que pueda presentar las reclamaciones que estimen oportunas.

Es muy realista y conveniente la obligación de insertar los anuncios en los diarios de mayor difusión del municipio, dado que comprende y afecta a un mayor campo de información, que el tablón de anuncios y el B. O. P. y aun cuando el reforzamiento de los medios de publicidad los haga más onerosos, compensa por el beneficio que supone una mayor garantía para los contribuyentes. No obstante este criterio no prevaleció en la Ley 40/81 de 28 de octubre, sin duda por razones de economía y sobre todo de celeridad.

c'') Aprobación definitiva.—Después, las Corporaciones Locales adoptarán en el plazo de treinta días contados a partir de la fecha de finalización de la exposición al público, los acuerdos que procedan resolviendo las reclamaciones que contra los mismos se hubieran presentado.

En la resolución pueden darse tres supuestos: Que no haya reclamaciones, en cuyo caso se entenderá aprobado el acuerdo inicial; que las haya, entonces se distingue si se deciden de modo expreso o si no se resuelven expresamente, supuesto en que se entenderán desestimadas. Obvio que si unas se deciden de modo expreso y otras no, se aplicarán respectivamente los criterios enunciados.

Aunque la Ley dispone que cuándo no haya reclamaciones quedará aprobado el acuerdo inicial, sin embargo entendemos que ello no impedirá a la Corporación competente subsanar antes, en su caso, cualquier error o defecto que se aprecie en dicho acuerdo, declarar la nulidad del procedimiento seguido si procede por omisión de trámite esencial o afectar por ejemplo a cuestiones que sean de la competencia del estado o incluso si aparece manifiestamente contrario a la Ley; ya que en estos dos últimos casos incluso puede el acuerdo ser suspendido por la autoridad competente con obligación de dar cuenta a las Salas de lo Contencioso-Administrativo a los efectos del procedimiento especial previsto en el art. 118 de la L. J.

Cuando haya reclamaciones y se decidan de modo expreso, creemos que por aplicación de la normativa general, sin perjuicio de la obligada publicidad, habrá de

(14) Ampliado a tres meses por la Ley 40/81 de 28 de octubre.

(15) La publicación obligatoria en diarios fue suprimida también por la Ley 40/81.

notificarse a los reclamantes de forma individualizada. Por último, si no se dicta resolución expresa, al tratarse de reclamaciones en período de información, entendemos que el silencio por excepción, ha de entenderse como decisión administrativa y en consecuencia no podrá el interesado exigir o esperar la resolución expresa de la Administración y habrá de recurrir la desestimación tácita de las reclamaciones cuando se publique el extracto de acuerdo definitivo en el B. O. P.

b') Efectos de los acuerdos definitivos.

En todo caso, dispone el art. 19.1 que los acuerdos definitivos adoptados por las Corporaciones Locales en estas específicas materias, habrán de ser publicados en el B. O. de la Provincia. La publicación comprenderá el extracto del acuerdo de imposición de la Ordenanza reguladora o de sus modificaciones.

Sin perjuicio de ello, las Diputaciones y los Municipios con población superior a 20.000 habitantes, deberán editar un texto íntegro de las Ordenanzas dentro del primer cuatrimestre del ejercicio económico.

Entendemos que dictados los acuerdos definitivos, que gozan ya de la presunción de legalidad y veracidad, no entrarán todavía en vigor en tanto y en cuanto no se publique el extracto en el B. O. P. del acuerdo de imposición de la Ordenanza reguladora o de sus modificaciones. Ya que, aunque no sean propiamente disposiciones generales, participan del carácter de estas disposiciones y la Ley ordena como requisito «sine qua non» para su entrada en vigor dicha publicación. Se adopta casi la misma técnica exigida por el art. 9-d) de la L. G. T. para las disposiciones reglamentarias de la Administración y lo mismo el art. 1.º del C. C. para la vigencia de las disposiciones generales, si bien en la esfera local queda reducida a la publicación de un extracto. Se pone fin así por el Real Decreto-Ley a la anterior preceptiva sobre el particular que no exigía esta publicidad para la vigencia de los acuerdos impositivos y de las ordenanzas; por lo tanto se da un gran paso en pro de la seguridad jurídica al aceptar como necesaria la publicidad de estos acuerdos.

Cuando el acto entre en vigor después de su publicación, aunque no quede firme por interposición de recursos, ya tiene ejecutividad inmediata y por lo tanto es ya de aplicación sin perjuicio de lo que se decida en definitiva en virtud de los recursos. Sin duda la entrada en vigor, se ha de ajustar al cumplimiento de los plazos señalados en la Ley.

c') Supresión de los actos de control.

La principal modificación del Real Decreto-Ley consiste precisamente en que el acuerdo definitivo se tome por la propia Corporación Municipal, ya que antes correspondía a la autoridad competente del Ministerio de Hacienda en virtud del control o tutela establecida por el Estado en esta materia de exacciones de las Corporaciones Locales. Hoy el mismo órgano que dictó el acuerdo inicial y que tramita el expediente —para el impuesto estudiado la Corporación Municipal en Pleno— es a quien corresponde tomar el acuerdo definitivo, y desde luego también la decisión de las reclamaciones formuladas durante el período de exposición al público.

d') Reclamación económico-administrativa.

Contra la denegación expresa o tácita de las reclamaciones formuladas en relación con los aludidos acuerdos durante el plazo de exposición al público del expediente, los interesados podrán interponer en el plazo de 15 días a partir de la publicación del acuerdo definitivo en el B. O. P., recurso ante el T. E. A. P. y los acuerdos de este Tribunal, expresos o tácitos, dispone el Real Decreto-Ley que serían recurribles en alzada en los casos que la reglamentación lo permita (16). La Ley abre

(16) Al efecto, el art. 55 cuatro del R. P. R. E. A. de 1981, disponía, que se consideraría de cuantía inestimable y en todo caso recurribles en alzada las reclamaciones contra acuerdos de las Corporaciones Locales en materia de presupuestos, imposición de tributos o aprobación y modificación de Ordenanzas fiscales.

el recurso de alzada en esta parcela de los tributos locales, si bien se remite a su determinación reglamentaria. Esta innovación no prevalece y fue suprimida en la Ley 40/81. Por último, los fallos de los Tribunales Económico-Administrativos serán recurribles en vía contenciosa-administrativa.

d) Régimen jurídico actual: Ley 40/81 de 28 de octubre.

El régimen de emergencia comprendido en el Real Decreto-Ley 3/1981 de 16 de enero dio paso y culminó en la Ley 40/1981 de 28 de octubre, que si bien conserva las líneas fundamentales de la reforma del Real Decreto-Ley, es cierto también que cortó de cuajo algunos detalles innovadores que apenas tuvieron vigencia.

La Ley establece en síntesis:

En cuanto a los acuerdos de implantación y regulación de tributos y sus modificaciones, el artículo tercero dos de la Ley mantiene la necesidad del voto favorable de la mayoría absoluta legal de los miembros de la Corporación para la validez, entre otros, de los acuerdos que se adopten sobre imposición y ordenación de exacciones y por supuesto de sus modificaciones.

a') Procedimiento.

a'') Acuerdo inicial y tiempo hábil.—Estos acuerdos sobre tributos propios han de ser tomados por las Corporaciones con tres meses de antelación, al menos, al comienzo del ejercicio económico en que hayan de surtir efecto o de la fecha de implantación de nuevos servicios o ampliación de los existentes (art. 18). El plazo mínimo de antelación precisamente se amplía en la Ley en un mes y además se posibilita por excepción su cómputo desde la fecha de la implantación o ampliación cuando se trate de nuevos servicios.

b'') Publicidad para reclamaciones.—En cumplimiento del principio de publicidad los aludidos acuerdos iniciales se expondrán en primer término en el tablón de anuncios de las Corporaciones durante quince días dentro de los cuales los interesados podrán examinar el expediente y presentar reclamaciones y en segundo lugar se publicará el anuncio de tales acuerdos en el B. O. P. y en el de la propia Corporación si lo hubiere, como a su vez ordena el art. 18.

Vemos, pues, cómo la Ley suprime por economía y sencillez la publicación de anuncios en los diarios de mayor circulación en el municipio o provincia, novedad establecida por el Real Decreto-Ley.

c'') Acuerdos definitivos.—Finalizada la exposición al público, las Corporaciones Locales adoptarán, en el plazo de treinta días computados a partir de la citada fecha, los acuerdos que procedan sobre imposición, ordenación y sus modificaciones, resolviendo las reclamaciones que se hubieren presentado y si no se adoptare resolución expresa se entenderán desestimadas. A nuestro juicio las Corporaciones pueden optar por resolverlas expresamente o no, y si no deciden de modo expreso el silencio opera como una decisión administrativa desestimatoria. Si no hubiese reclamaciones se entenderán ya aprobados los acuerdos de imposición de tributos propios o de su Ordenanza —en su caso índices— y, claro está, de sus modificaciones, todo a tenor de lo dispuesto en el art. 19.

b') Publicación de acuerdos definitivos.

Por último, estos acuerdos definitivos habrán de ser publicados en el B. O. P. y su publicación comprenderá el extracto del correspondiente acuerdo de implantación de la Ordenanza —en su caso también los Índices— y de sus modificaciones. A nuestro juicio, este requisito es esencial para la efectividad del acuerdo de implantación o de la Ordenanza, ya que afecta además a los recursos y por lo tanto a la fir-

meza de estos actos (17). Las Diputaciones Provinciales y los Municipios con población superior a 20.000 habitantes —creemos que de derecho— deberán editar el texto íntegro de la Ordenanza dentro del primer cuatrimestre del ejercicio económico (art. 20).

Entendemos que el alcance de este último precepto no es imperativo hasta el extremo de que impida la efectividad de la Ordenanza, lo cual no implica que no se deba cumplir y se pueda exigir.

c') Supresión de controles y regulación de las reclamaciones económico-administrativas.

La Ley respeta y confirma definitivamente la supresión de los actos de control o fiscalización de estos acuerdos económicos, que se ejercían por las autoridades de Hacienda, todo en aras del principio de autonomía de las Corporaciones Locales.

Con relación a las reclamaciones económico-administrativas, dice el art. 26 de la Ley, que contra la denegación expresa o tácita de las reclamaciones formuladas en relación con los acuerdos de las Corporaciones Locales en materia de imposición de tributos o aprobación o modificación de Ordenanzas fiscales, los interesados podrán interponer en el plazo de quince días a partir de la publicación del acuerdo en el B. O. P. recurso ante el T. E. A. P., y si en el plazo de noventa días contados a partir de la interposición del recurso no lo hubieren resuelto, se entenderá denegado.

Ahora bien, esas decisiones expresas o tácitas de los T. E. A. P. en las aludidas materias causarán estado y serán impugnables en la vía contencioso-administrativa. Por lo tanto, se suprime en estos casos el recurso de alzada ante el T. E. A. C., establecido en el Real Decreto-Ley 3/1981, remitido a la forma en que se determinase reglamentariamente, como se hizo en el apartado cuatro del art. 50 del R. P. R. E. A. de 20 de agosto 1981 al conceder la alzada en todo caso dada su cuantía inestimable. Medida que nos parece acertada en cuanto favorece los principios de celeridad y sencillez que necesita la elaboración de los aludidos actos básicos de implantación tributaria y su regulación, que inspiran precisamente esta normativa local, como lo demuestra el establecimiento en el procedimiento económico de plazos más cortos de tiempo para el juego del silencio administrativo (por excepción noventa días frente al del año que se señala como regla general) todo sin perjuicio de mantener la garantía de la previa e imperativa revisión económico-administrativa que se otorga en toda la materia de exacciones locales.

Aquí nos encontramos con que permanece en la Ley otra de las reformas acusadas del Real Decreto-Ley sobre la normativa anterior, la que permite recurrir los acuerdos definitivos de la Corporación en pleno sin distinción, directamente en vía económica, con lo cual simplifican y unifican los recursos, lo que resulta lógico al ser en realidad estos acuerdos actos básicos de gestión fiscal que deben canalizarse en el ámbito de los Tribunales Económico-Administrativos provinciales, sin perjuicio de que los interesados puedan facultativamente acudir antes al previo recurso de reposición.

Al propio tiempo la interposición de reclamaciones o recursos no suspenderá por sí sola la aplicación provisional de las Ordenanzas fiscales, ni de los Presupuestos por las Corporaciones Locales.

Una interpretación literal de la Ley podía llevarnos a la conclusión de que sólo podrán interponer recurso contra los acuerdos definitivos una vez publicado en el B. O. P., los interesados que previamente hayan reclamado contra el acuerdo inicial, ya que sólo a estos reclamantes parece referirse el Real Decreto-Ley y ahora la

(17) El art. 95,2 del Proyecto de Ley de Bases de R. L. actualmente en las Cortes, determina ya de modo expreso que el incumplimiento del indicado trámite de publicación privaría de efectos jurídicos el acuerdo de que se trate.

Ley, sin distinción de que estos interesados sean personas físicas o jurídicas como las Cámaras o Asociaciones, etc., que tengan interés. No obstante, creemos más correcto y abierto al principio «pro actione» el criterio de que pueda recurrir cualquier interesado, pues en el ordenamiento administrativo es regla general que al margen de las reclamaciones en los períodos de exposición al público de los expedientes administrativos, una vez que los acuerdos son definitivos pueden ser objeto de recursos administrativos y en su día jurisdiccional, esto es, que entonces podían en efecto ser recurridos por cualquier persona legitimada, hubiera o no reclamado en el período de exposición (18). Sistema que a nuestro juicio se altera en el nuevo régimen jurídico comprendido en este Real Decreto-Ley 3/1981, de 16 de enero y definitivamente consagrado en la Ley 40/81 de 28 de octubre, como se deduce de su contexto que admite de forma expresa el recurso de los concejales que votaren en contra o no concurrieren a la sesión.

Ya para finalizar, se recordará que además de estos recursos directos, los interesados podrán impugnar de forma indirecta estos acuerdos básicos de imposición y ordenación a través de los actos de aplicación individualizada que se produzcan en la gestión del impuesto a que se refieren, si bien el efecto de sus resoluciones no afectará más que al acto particularizado de gestión y nunca podrá afectar a la validez de los actos básicos que ya son firmes y definitivos, pese a que los Tribunales Económicos hoy son competentes para la revisión administrativa de todos estos actos.

(18) Así se propone de modo expreso en el nuevo proyecto de Ley de Bases de R. L. hoy en las Cortes, en su art. 97, que da por supuesta esta amplitud de las reclamaciones y dispone que tanto a los efectos de comparecer en período de exposición pública o de interponer reclamaciones económico-administrativas contra los acuerdos de imposición y aprobación de Ordenanzas tendrán legitimación las personas que menciona.

CAPITULO SEGUNDO

EL HECHO IMPONIBLE

I.—CONCEPTO GENERAL Y LEGAL.

1. La deuda tributaria y el hecho imponible.

A. Elementos del hecho imponible.

- a) Elementos objetivos y su clasificación.
 - a') Simples o compuestos (complejos).
 - b') Específicos o genéricos.
- b) Elementos subjetivos.

II.—EL HECHO IMPONIBLE EN EL ARBITRIO DE PLUS VALIA.

1. Definición y concepto legal.

2. Elementos.

A. Elemento objetivo.

- a) Aspecto material.
 - a') Carácter.
 - b') Objeto del arbitrio y elemento del hecho imponible.
- b) Aspecto espacial o territorial.
- c) Aspecto temporal.
- d) Aspecto cuantitativo: valor y precio.

B. Elemento subjetivo.

- a) En las transmisiones lucrativas y onerosas.
- b) Concurrencia del contribuyente y del sustituto: repercusión del arbitrio y legitimación.

III.—EL HECHO IMPONIBLE EN LA TASA DE EQUIVALENCIA.

1. Ideas generales, fundamento y definición.

2. Elementos: analogías y diferencias con el arbitrio (exacciones independientes).

IV.—EL HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS EN LA NUEVA NORMATIVA.

1. Normas de aplicación.

2. Concepto legal.

3. Las dos modalidades del impuesto: uno o dos impuestos independientes?

4. Ambito del impuesto.

5. Derechos reales de goce limitativos del dominio.

6. Elementos.

- A. *Elemento espacial.*
- B. *Elementos subjetivos del hecho imponible del impuesto.*
 - a) El sujeto pasivo en las dos modalidades.
 - b) La repercusión legal del impuesto y su procedimiento especial de reclamación económico-administrativa.
 - c) Distribución de la cuota en el supuesto de retracto arrendaticio de viviendas: su inserción en la Ordenanza fiscal tipo.

CAPITULO SEGUNDO

EL HECHO IMPONIBLE

I.—CONCEPTO GENERAL Y LEGAL.

El hecho imponible es un hecho jurídico, de previa tipificación fiscal, en cuanto es síntoma o indicio de una capacidad contributiva y cuya realización es fuente o nacimiento de una serie de situaciones jurídicas subjetivas y no recíprocas, abocadas a una prestación de dar.

Su definición legal, y por lo tanto auténtica, se contiene en el art. 28 de la L. G. T., al disponer en su aspecto positivo que el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Concepto que completa en su aspecto negativo el siguiente artículo 29, al precisar que también la Ley en su caso completará la determinación concreta del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción, es decir, que esta Ley general o verdadero estatuto fiscal, estructura la clave tributaria y la concreta, en primer lugar desde una vertiente positiva de carácter incluyente y en segundo lugar desde otra vertiente negativa de carácter excluyente, todo con la loable finalidad de garantizar los derechos y obligaciones de la Hacienda y del contribuyente.

Un somero análisis de la definición legal nos lleva a la conveniencia de puntualizar en primer lugar, que aun cuando el texto parte de ser el hecho imponible un presupuesto jurídico o económico, en verdad siempre será una realidad o situación de hecho o hechos, del que la Ley hace derivar consecuencias jurídicas, o sea, un hecho jurídico, aparte de que el hecho tipificado y elevado por la Ley para condicionar el nacimiento de la obligación jurídica tributaria, tenga preponderancia jurídica o económica; y en segundo lugar, que si bien la L. G. T. define el hecho imponible como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica previsto por la Ley, es lo cierto que siempre será un presupuesto de naturaleza jurídica tributaria dirigida a producir la relación jurídica fiscal, que crea al menos a ultranza, como veremos, una obligación determinada a cargo del sujeto pasivo, exigible por el Ente público sujeto activo, previa concreción de su derecho a medio de una liquidación en forma. En este sentido no es exacta la disyuntiva legal al distinguir entre un presupuesto jurídico o económico: 1) Porque aunque sea un hecho económico, éste será en todo caso un hecho jurídico tributario que produce determinados efectos jurídicos por mandato legal; 2) Porque la Ley puede prever como hecho imponible —de modo simple o plural— por ejemplo una transmisión de bienes que en realidad tiene a la vez carácter jurídico y económico, de ahí lo confuso de la distinción.

Por eso la locución legal comentada, nos lleva a pensar que cuando la L. G. T. habla de un presupuesto de naturaleza jurídica o económico se refiere no a las características reales del hecho imponible en sí, sino a las características preponderantes que el legislador quiso tener en cuenta al definir el hecho imponible, ya sean jurídicas o económicas como determinantes del devengo del tributo. En este senti-

do y con referencia a hechos imponible en abstracto, es cuando matiza el art. 25 de la misma Ley, que el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible, así cuando se concreta en un acto o negocio jurídico, se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que haya sido la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez. Se acoge el aforismo de que los actos o negocios son lo que son y no lo que las partes digan que sean. Y lo mismo sucede cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos; en este caso se tendrán en cuenta las situaciones y relaciones económicas que, efectivamente, existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.

1. La deuda tributaria y el hecho imponible.

Dice también la definición legal que la realización de estos presupuestos previstos en la Ley, origina el nacimiento de la obligación tributaria; afirmación que en aras de la claridad, nos obliga en rigor a ciertas puntualizaciones antes de entrar a exponer, por separado, el estudio de los conceptos generales de los distintos elementos del hecho imponible en la moderna ciencia del derecho tributario.

Así, aunque en términos generales se deriva de la realización de los supuestos previstos por la Ley, el origen de la aludida tributación con relación a determinadas personas, esto sólo es exacto en cierto modo y en términos amplios, ante los avances en profundidad del derecho fiscal.

Por la L. G. T. y parte de la doctrina tradicional se sostiene que la deuda tributaria y por lo tanto, el derecho de crédito del Estado, nace, en efecto, directamente y hasta de forma automática de la realización del hecho imponible tipificado en la Ley, sin embargo ya, para otro sector de la doctrina tradicional, este nacimiento no era automático, hacía falta que entre la Ley y el nacimiento del derecho de crédito del Estado, se realizara una actividad, bien de Administración, bien de administrado, para culminar en un acto concreto constitutivo de la deuda tributaria. Por eso en principio sostienen que la realización del hecho imponible crea «ope legis» una relación jurídica tributaria de carácter complejo, no propiamente una deuda tributaria al menos en su concepto estricto y técnico de vínculo obligacional entre acreedor y deudor.

Así, la dinámica del derecho tributario moderno no se conforma con estabilizar esta teoría de las relaciones jurídicas complejas, al advertir que en estas relaciones jurídicas complejas a que da lugar la realización del hecho imponible, se entremezclan la potestad de imposición, la función tributaria y el procedimiento de gestión fiscal, con diversas situaciones subjetivas (potestad, derecho subjetivo, obligación tributaria y deberes no obligacionales), y entonces efectúa la construcción dogmática del tributo, sin olvidar la relación tributaria, sobre la base de destacar y analizar esos aspectos administrativos (Michele) y trata ya por separado las relaciones de derecho material y las de derecho formal y realza la posición de supremacía y poder en que se encuentra la Administración Fiscal (sujeto activo) frente al administrado, al distinguir entre potestad y derecho subjetivo y respecto del administrado (sujeto pasivo) destaca lo predominante del deber particular y no de la obligación.

Según los nuevos esquemas dogmáticos, de la realización del hecho imponible, no nace «ipso iure» a favor del Estado un derecho subjetivo de crédito al tributo, sino sólo un comportamiento o deber, no obligación en sentido estricto del sujeto pasivo. No nace este crédito ni siquiera en los casos en que el contribuyente está obligado por la Ley a declarar e ingresar. Se trata sólo de una prestación impuesta por la Ley cuando se realiza el hecho imponible en favor del Estado, pero no origina una

relación obligatoria o de crédito entre éste y el contribuyente. Este está obligado por la Ley, pero la Administración no tiene —por este hecho— poder jurídico para exigirle aun el cumplimiento de esa obligación legal, ni tampoco para liberarle de la deuda o declararla cumplida.

De modo previo a estas posibilidades, es preciso que la Administración, en virtud de su potestad, desarrolle una actividad dirigida a velar por el cumplimiento de la Ley, comprobando si se realiza el hecho imponible y si el contribuyente estaba sometido a la norma tributaria material y en ese caso sí cumplió con las exigencias legales, si el cumplimiento del deber del contribuyente fue correcto, y por último, en caso de incumplimiento total o parcial, cuál es la prestación debida por el contribuyente o liquidación. Sólo después de este acto administrativo de gestión fiscal, puede hablarse de la constancia de una deuda tributaria y de un derecho de crédito y, por lo tanto, de una relación jurídica tributaria obligacional entre el Ente público y el sujeto pasivo que pueda movilizar toda la tutela jurídica para lograr la prestación pecuniaria.

Es muy interesante hacer constar que con la realización del hecho imponible surge automático el derecho del Ente público a desarrollar, dada su potestad, toda la actividad necesaria en orden a conseguir en forma legal la prestación tributaria. Este derecho y deber está sujeto incluso a prescripción.

A. *Elementos del hecho imponible.*

Verificadas ya las precedentes salvedades a la definición legal del hecho imponible, se impone destacar en el mismo sus diversos elementos: objetivo correspondiente a una actividad económica o jurídica que comprenderá su aspecto espacial, temporal y de cuantía; y otro elemento subjetivo o personal, o sea, la vinculación de un sujeto al hecho imponible (Jarach), derivado de que esa realización crea el nacimiento de una obligación, o mejor, relación tributaria, que ha de referirse de manera específica a la determinación del sujeto pasivo, y en su caso a las personas afectadas por esta relación del ordenamiento jurídico tributario; de ahí que un estudio completo y ordenado del hecho imponible en general exija un tratamiento diferenciado de la estructura de sus elementos objetivos, primero, y de sus elementos subjetivos, después.

Así sobre el particular se pronuncia el profesor italiano Giannini en su «Instituciones de Derecho Tributario», en el sentido de que la situación de hecho en que, en esencia, consiste el hecho imponible, que puede ser más o menos compleja y que varía según las clases de impuestos, se descompone fundamentalmente en dos elementos distintos: uno es la cosa, el hecho o incluso la simple cualidad de la persona que constituye, según las distintas Leyes tributarias, el presupuesto objetivo del impuesto; el otro, es la relación, preestablecida también en la Ley, en la que debe encontrarse el sujeto pasivo del tributo con el primer elemento, a fin de que pueda surgir frente a él, el crédito impositivo del Ente público. Esos dos elementos —el material y el personal— sólo se identifican, como es obvio, en aquellos impuestos que gravan a una persona por el simple hecho de tener una determinada cualidad. Vemos, pues, cómo este ilustre profesor coincide con casi toda la doctrina al señalar en el hecho imponible dos elementos, uno objetivo, que se da también incluso al fijar como hecho la cualidad de la persona, y otro subjetivo.

a) Elementos objetivos y su clasificación.

Sainz de Bujanda propone el siguiente esquema de los supuestos en que puede consistir el elemento objetivo, a los que ya aludía Giannini: a') un acontecimiento material o fenómeno de consistencia económica tipificado por las normas tributarias; b') un acto o negocio jurídico, tipificado por el Derecho privado o por otro sector del ordenamiento jurídico positivo, estimado como un hecho imponible por la disposición

tributaria; c') un estado, situación o cualidad de una persona; d') una personal actividad ajena al campo jurídico; y por último, e') la mera titularidad de determinados derechos sobre bienes o cosas, sin que a ello se adicione acto jurídico alguno del titular.

Conviene diferenciar el elemento objetivo ínsito en el hecho imponible del objeto económico de tributo. El hecho imponible es un hecho jurídico, y por lo tanto posterior a la Ley, que al realizarse da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, mientras el objeto del tributo es la realidad económica que se pretende someter a tributación, que existe antes de la Ley. Esta realidad económica, en cuanto supone una manifestación de riqueza reveladora de capacidad contributiva, es la que sirve de fundamento o explicación del impuesto.

a') Simples o compuestos (complejos).

Este elemento objetivo del hecho imponible puede configurarse por el legislador como un solo o simple hecho, o bien de forma compleja y plural, constituido por varios hechos reunidos. Esta circunstancia justifica la clasificación del hecho imponible en simple o compleja. Sin duda cuando el hecho imponible se configura como complejo, su naturaleza o esencia, tiene carácter unitario, es un todo o bloque y en consecuencia sólo dará origen a la obligación fiscal cuando concurren todos y cada uno de los hechos o supuestos previstos por el legislador de modo conjunto en un momento determinado, de suerte que basta la ausencia de uno solo de ellos para que no se realice el hecho imponible, dada su unicidad, y por lo tanto para que nazca la deuda tributaria.

La interesante sentencia de nuestro T. S. de 25 de enero de 1979 (Ar. 1.190), al abordar este problema, matiza y consagra esta idea de la forma siguiente: «Con independencia de las diversas opiniones doctrinales acerca del llamado «supuesto de hecho» del tributo, según el art. 28 de la L. G. T. «el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria», definición que permite establecer como consecuencia que la realización del hecho imponible y el nacimiento de la obligación tributaria se produce simultáneamente, sin que pueda concebirse el uno sin el otro; bajo otro punto de vista, el supuesto del hecho imponible solamente puede entenderse realizado cuando se hayan cumplido o producido todos aquellos actos o hechos que puedan subsumirse en el precepto legal que define el hecho imponible, en cuyo momento es cuando nace la obligación tributaria... por lo que no cabe hablar de hecho imponible potencialmente realizado que permita fraccionar en dos o más subperíodos la deuda tributaria, ni aplicar los diversos tipos establecidos en las sucesivas ordenanzas que rigieron durante su curso».

b') Específicos o genéricos.

Otra clasificación de estos elementos objetivos, los divide en específicos y genéricos, según aparezcan o no configurados en la norma legal de forma unitaria o autónoma, de suerte que no sea necesario para su juego ningún posterior proceso de concreción del mismo. Por el contrario, si se señalan de forma genérica precisan para su operatividad de un proceso de ulterior especificación.

b) Elementos subjetivos.

Es obvia la necesidad del estudio del elemento subjetivo del hecho imponible, para lograr un trabajo completo sobre el mismo. El hecho imponible no se concibe ni tendría sentido si no afectare a uno o varios sujetos determinados a través de su vinculación con el elemento material u objetivo, lo que da origen a la relación jurídica, atribuyendo a unos obligaciones y a otro, Ente público, la titularidad del tributo. Consiste, pues, en la atribución del hecho imponible a un determinado sujeto que, al tipificarlo la Ley, puede determinarse como titular del hecho imponible, que no es el único sujeto que normalmente interviene en este hecho. A veces, el contribuyente no es también el sujeto pasivo con deber de realizar la prestación frente a la Hacienda, aun-

que debía de serlo en buena técnica jurídica, ya que, por razones de conveniencia, el legislador puede designar a otra persona como sujeto pasivo. Así surge la figura del sustituto que con otras personas responsables merecerá nuestro estudio.

II.—EL HECHO IMPONIBLE EN EL ARBITRIO DE PLUS VALIA.

1. Definición y concepto legal.

Expuestas las precedentes nociones generales sobre el hecho imponible, vamos a penetrar ya en el estudio concreto del hecho imponible en el arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos, más conocido por arbitrio de plus valía, y después en el del hecho imponible en la tasa de equivalencia.

El hecho imponible del arbitrio se comprendía en el art. 510,1 de la L. R. L., aun cuando su expresión no se adaptaba a la depurada terminología fiscal hoy en boga; decía el artículo, que constituía el objeto de este arbitrio el incremento que, en un período determinado de tiempo, experimente el valor de los terrenos sitos en el término municipal del Ayuntamiento de la imposición, estén o no edificados, con excepción de aquellos afectos a las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mineras y que no tengan además la condición de solares, a tenor de lo dispuesto en el art. 499 de la L. R. L. Concepto que completaban los párrafos sucesivos del art. 514, al expresar que cualquiera que sean el causante y el adquirente, toda transmisión del dominio de los terrenos sujetos al arbitrio realizada durante la vigencia de éste, producía el término del período de imposición y el nacimiento en la misma fecha, de la obligación de contribuir.

Vemos, pues, cómo en el concepto legal del hecho imponible no se distinguía entre el elemento objetivo o material del hecho imponible y el objeto del arbitrio y cómo a los actos no sujetos, se les denomina excepciones. No obstante, aparecía bien configurado en sus dos aspectos: en el positivo con todos sus elementos y en el negativo con expresión de los actos no sujetos. Se precisaba su ámbito territorial, también se determinaba el período impositivo que cierra la transmisión y el incremento de valor, cuyo detalle se puntualizaba en incisos separados al igual que las previas deducciones de la base en el referido art. 514.

La doctrina legal, a través de reiteradas sentencias, perfeccionó este concepto de hecho imponible, poco más o menos en los términos que recoge un considerando de la sentencia de 9 de noviembre de 1965 (Ar. 5.085), en donde se declara: «...el presupuesto fáctico, de cuya realización la norma hace surgir la obligación fiscal, tiene un contenido eminentemente jurídico, de un lado, normalmente implica la existencia de una transmisión de dominio respecto a inmuebles y, excepcionalmente la separación de los dominios directo y útil; mas desde otro ángulo visual, ese acto jurídico de transmisión, ha de tener una proyección netamente económica, consistente en la diferencia de valor en más, entre el precio de adquisición y el de enajenación, durante un determinado período de tiempo, es decir, que la transmisión (antecedente jurídico) produzca un beneficio patrimonial (consecuencia económica) al transmitente y que cabalmente constituye la motivación última o razón de ser de la exacción de que se trata, siendo precisa, pues, la concurrencia conjunta de ambos datos para que el sujeto activo del arbitrio, pueda exigirlo (19).

(19) Otra sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 1978 (Ar. 306), Sala 3.ª, abunda en estas ideas al indicar al comienzo del segundo considerando, «que el hecho imponible objeto del arbitrio de plus valía, se produce con la transmisión de los terrenos correspondientes al término municipal del Ayuntamiento de la imposición, como así lo expresa el art. 514 de la L. R. L. y el 510-1, al establecer que el objeto del arbitrio lo constituye el incremento que en un período determinado de tiempo experimenta el valor de los terrenos, estén o no edificados, por lo que en principio, dados los términos amplios del precepto, todos los terrenos del Ayuntamiento de la imposición, están sujetos a dicho gravamen, siendo la no sujeción la excepción que sólo se da cuando en los terrenos transmitidos concurren las circunstancias que señala el art. 510 de la L. R. L., por lo tanto el arbitrio alcanza no sólo a los solares edificados o no, sino también a los terrenos rústicos, pues la única excepción establecida para la no sujeción, es la de que concurren las dos condiciones siguientes: que se dediquen a una explotación agraria o minera y que además no sean solares».

De forma más específica, la sentencia de 25 de enero de 1979 ya citada, declara: «que si el presupuesto de hecho del arbitrio de plus valía exige la concurrencia de varios actos o hechos, deben darse todos ellos para que se entienda cumplida la norma y pueda surgir el efecto jurídico pretendido que los arts. 510 y 516 de la L. R. L. definen y precisan cuando se produce el hecho imponible en el arbitrio de plus valía normal y en la tasa de equivalencia y los elementos que lo integran, que son el incremento de valor y la transmisión, en la modalidad ordinaria, que producirá el cierre del período impositivo, naciendo la obligación de contribuir y, en la tasa de equivalencia los dos elementos que integran el hecho imponible son: el incremento de valor más la transmisión establecida «fictio iuris» por períodos de diez años, que tengan en su patrimonio los terrenos sometidos a imposición... En la tasa de equivalencia, el hecho imponible nace al cierre del período decenal por lo que no cabe hablar de hecho imponible potencialmente realizado durante el período decenal que permita fraccionar en dos o más subperíodos la deuda tributaria ni aplicar diversos tipos a tenor de sucesivas Ordenanzas».

2. Elementos.

Vemos, pues, cómo en este concepto se puntualizan todos los elementos materiales que integran el hecho imponible del arbitrio de plus valía que exigirán, claro está, nuestro estudio detallado a saber: su elemento objetivo y subjetivo, y dentro del primero, su aspecto material, espacial, temporal y cuantitativo.

A. *El elemento objetivo.*

a) Aspecto material.

a') Carácter.

A la vista de lo expuesto, fácilmente se alcanza que la situación de hecho o presupuesto que la Ley exigía para la realización del hecho imponible, es de carácter compuesto o complejo y además genérica; fundamentalmente supone varios hechos diferentes, de un lado, el incremento de valor que el terreno no sujeto experimenta en un período de tiempo determinado y de otro la transmisión del terreno que cierra el período impositivo. Elementos diferentes aunque forman un conjunto querido por el legislador para conseguir un fin.

Es importantísimo resaltar que este carácter compuesto del hecho imponible del arbitrio de plus valía, exige en el momento de la transmisión del terreno o del devengo, la concurrencia de todos y cada uno de los elementos objetivos en que se descompone la estructura del hecho imponible para que éste se produzca o realice y nazca la obligación tributaria de tal modo que, si no concurre esta conjunción y falta uno sólo de estos elementos, se provoca el aborto de la deuda tributaria y ésta no nace viable.

Por lo tanto, si no hay transmisión del terreno, ni incremento de valor, o éste fuese debido exclusivamente al esfuerzo de su propietario o si el terreno no estuviese sujeto, o si el arbitrio no estuviese constituido en el término municipal en que se ubica el terreno, no hay hecho imponible ni desde luego se produce la relación obligatoria tributaria.

De ahí que no pueda identificarse el hecho imponible con el incremento de valor de los terrenos, ni con la transmisión. En los casos de existencia de exenciones, la transmisión aparece en principio sujeta, el hecho imponible existe y la deuda tributaria nace, pero se declara exenta. Había una causa de justificación y el Estado enervaba la deuda tributaria por razones objetivas o subjetivas.

Por otro lado, la configuración del hecho imponible en el arbitrio de plus valía, era de carácter genérico. La transmisión del terreno, es un concepto jurídico complicado que exige interpretación técnica en muchos casos y comprende múltiples figuras del derecho, cuya prolija enumeración nunca sería completa, ante la riqueza de

supuestos que la vida social plantea y que forma parte la dinámica incluso creativa del derecho. El carácter complejo de este elemento del hecho imponible, se concebía en abstracto y por lo tanto exigía una especificación concreta del mismo en el respectivo acto de gestión fiscal calificativa a efectos liquidatorios, de cuáles actos o negocios jurídicos entrañaban una transmisión efectiva del terreno. A esta llamada técnica de remisión de la norma fiscal al ordenamiento jurídico vigente y de modo especial al derecho civil hemos de atenernos para determinar cuándo realmente se produce la transmisión de terrenos sujetos al arbitrio y hoy al impuesto.

Este carácter genérico del hecho imponible del arbitrio, lo mismo del impuesto, exige una especial preparación técnica en su aplicación y da lugar en la práctica a múltiples reclamaciones y problemas que más adelante analizaremos, sobre si son realmente transmisiones de terrenos las enajenaciones de los mismos en subastas, su expropiación forzosa, su aportación a sociedades, la constitución de usufructos, las concesiones administrativas, etc. etc.

b') Objeto del arbitrio y elemento del hecho imponible.

El incremento de valor como elemento objetivo del hecho imponible y objeto del mismo.

Sin perjuicio de estudiar este elemento en capítulo aparte, dada su importancia, conviene, dentro de este apartado, precisar con carácter general y prioritario, que el incremento de valor experimentado por los terrenos sujetos no debido al esfuerzo o desvelo de su propietario, dentro de un período determinado de tiempo, es, como vemos, uno de los elementos objetivos que en unión de otros configuran el hecho imponible. Es parte de un todo y su inexistencia impide que se produzca el hecho imponible bloque y en consecuencia que nazca la obligación tributaria.

No es, pues, correcto en derecho fiscal, cuando no existe este incremento de valor sujeto al arbitrio, hablar de un problema de bases impositivas, ya que lo que realmente ocurre, es que no existe el hecho imponible, por falta de uno de sus elementos previstos como más significativo.

En otra acepción, este elemento objetivo era el objeto del arbitrio, tal como expresaba el art. 510-1 de la L. R. L. Es el presupuesto económico o manifestación de riqueza que se somete a imposición con una doble justificación, obtener recursos económicos para las débiles Haciendas municipales y recuperar para la comunidad riqueza debida a su aportación previa.

Esta idea constituye a la vez la teleología o razón de ser de este arbitrio y hoy del impuesto, es decir, que su finalidad se dirige a conseguir la recuperación para la comunidad de las plus valías —de ahí su denominación— de los terrenos, no debidas al trabajo o esfuerzo de los particulares, no ganadas por ellos, sino por causas ajenas a los mismos derivadas de la actividad y esfuerzo comunitario.

Por último, este aumento de valor es de innegable transcendencia como objeto del impuesto, pues sobre parte de aquél recaía el tipo que determinaba la deuda tributaria. Era el que formaba la base imponible de donde, previas deducciones, salía la base liquidable.

b) Aspecto espacial o territorial.

Delimita la proyección del hecho imponible en el espacio al recoger la localización del mismo.

En principio estaban sujetos al arbitrio los incrementos de valor que experimentasen todos los terrenos, edificados o no, del término municipal del Ayuntamiento de la imposición con la sola excepción de aquellos afectos a explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mineras, que no tengan además el carácter de solar a tenor del art. 499 de la Ley (art. 510-1 L. R. L.). Por lo tanto, salvo los excep-

tuados, estaban sujetos todos los terrenos del término municipal, aunque sean rústicos. Sobre este extremo queremos llamar especialmente la atención, pues con frecuencia en reclamaciones económicas y jurisdiccionales, se opone al arbitrio, que los terrenos no son solares.

Tanto la transmisión del dominio, como el incremento de valor experimentado en cierto tiempo, había de referirse de modo conjunto a un terreno sujeto que necesariamente había de estar ubicado, sino de todo, al menos en parte, en el término municipal de la imposición.

Obvio que si un Ayuntamiento no hubiere establecido en forma legal el arbitrio de plus valía, las transmisiones de dominio que afectasen a los terrenos situados en su término municipal, no estaban sometidos al tributo. Ello no era excepción al principio de generalidad que debe inspirar todo establecimiento impositivo, sino consecuencia de tratarse en el orden legal de una exacción municipal y que por lo tanto cada Ayuntamiento podía, o no, implantar en su territorio, según su conveniencia.

Ahora bien, en caso contrario, si lo tuviese constituido, cualquier transmisión de un terreno sujeto dentro del término municipal del respectivo Ayuntamiento, originaba, ante el incremento de valor previsto en cierto tiempo determinado, el nacimiento de la deuda tributaria en favor del Ayuntamiento —Ente público— donde el terreno estuviese situado. Su carácter real —territorialidad— atribuye la competencia y titularidad activa al Ayuntamiento y la pasiva al adquirente en las transmisiones lucrativas, cualquiera que fuese el lugar en que se provocase la transmisión, bien por el fallecimiento del titular dominical o del usufructo o del dominio dividido o por el otorgamiento de la escritura de donación, testamento, etc., etc., y al enajenante cuando la transmisión fuese onerosa al margen del lugar en que se otorgase el contrato documentado o no, y de la forma de celebrarse. La Ley hablaba de transmisión del dominio sin distinciones y por lo tanto comprendía tanto las lucrativas como las onerosas. Así las transmisiones sucesorias, pese a su sujeción al impuesto sucesorio, estaban expresamente sujetas al arbitrio cuando afectasen a terrenos.

Cada finca transmitida originaba un acto sometido a la liquidación correspondiente a cargo del sujeto pasivo en el Ayuntamiento en que estuviese situada.

Impera en la atribución de la deuda un criterio de tipo territorial, de ahí su transcendente importancia, acentuada porque este mismo principio especial determina la aplicación de las normas tributarias —generalmente ordenanzas— que imperen en el término municipal donde esté sito el terreno, incluso las que correspondan a los territorios forales.

Se cumple en el arbitrio, el principio de territorialidad consagrado en el art. 21 de la L. G. T. para los impuestos de tipo real como el aquí estudiado, según el cual el lugar en que se produzca el hecho imponible, es el que decide la Ley aplicable y los efectos que surgen para las personas activas o pasivas de la deuda tributaria.

El problema más agudo que puede plantear el aspecto territorial del impuesto ocurre en situaciones límites —poco frecuentes—, cuando un terreno constitutivo de una finca esté situado en varios Ayuntamientos. Ya que entonces ante el rígido principio territorial que señalaba la L. R. L. en su art. 510-1, no era posible en derecho atribuir el crédito activo en favor de uno de los Ayuntamientos, teniendo en cuenta el juego de los elementos del hecho imponible afectos al principio espacial: el incremento de valor y la situación de la finca, bien en favor del Ayuntamiento en que el terreno experimentare mayor incremento de valor, bien en favor del que ubicare mayor extensión de la finca, e incluso para aquél en que esté situado el centro geométrico de la misma. Criterio este último seguido por la jurisprudencia en materia de asignación de dominio de las islas formadas en los ríos por acumulación de arrastres superiores a favor del dueño de las márgenes más cercanas a que se re-

fiere el art. 377 de nuestro C. C. Así, ante esta imposibilidad legal, que además no podía ser modificada ni contradicha por las respectivas ordenanzas fiscales de los respectivos Ayuntamientos, dada su inferior categoría legal (principio de legalidad acogido en las Leyes fundamentales), era palmario que la parte de terreno situada en cada término municipal estaba sujeta al régimen vigente en el municipio respectivo y daba lugar a liquidación independiente. Por supuesto que si alguno de ellos no hubiese implantado el arbitrio, esta parte de finca no podría ser objeto de gravamen.

Nuestro T. S. corrobora este criterio, como puede comprobarse en la sentencia de 21 de enero de 1978 (Ar. 133), pues aunque en el caso en ella enjuiciado se pretendía anular la liquidación, alegando que la finca estaba enclavada en varios términos municipales, y no obstante por toda ella se liquidaba sólo en uno; extremo que no se acreditó, cuya alegación fue extemporánea; así, en el considerando tercero, se expresa en la forma siguiente: «Que la segunda alegación formulada por el apelante y que fue tardíamente expuesta ante el Tribunal «a quo» en el escrito de conclusiones, de que parte de la finca en cuestión no pertenece al Ayuntamiento de San Ginés de Vilasar, aparte de la extemporaneidad de su planteamiento, lo cierto es que su titularidad dominical —Certificación del Registro de la Propiedad y escritura pública— se refiere a que la finca se halla ubicada en dicho término municipal, y si en efecto, luego resultare que esta titularidad no coincide con dicho término municipal, procedería una concesión en orden al «quantum» de la percepción de las liquidaciones por parte de las Corporaciones municipales concurrentes, en relación con la extensión que resultare en cada uno de los Municipios, pero no puede servir, como bien dice la sentencia recurrida, para formular la declaración anulatoria que al socaire de esta obligación se formula». La sentencia de 11 de octubre de 1979 (Ar. 3.365), también en relación con el principio de territorialidad, declara que no procede la liquidación de la tasa de equivalencia por la pertenencia de un terreno a una persona jurídica, cuando está situado en Ayuntamiento fuera del término municipal de León, durante parte del período decenal, ya que posteriormente, fue incorporado al mismo y que además no tenía establecido el arbitrio ni la tasa, ni por lo tanto, los índices, de ahí que ante la ausencia de valores unitarios sobre dicho terreno, y no tener establecida la tasa durante el período, es nula la liquidación.

Ha de reconocerse que este criterio legal exigido por el carácter real del arbitrio, que sujetaba el incremento de valor de los terrenos situados dentro de cada término municipal, cuando se producía la transmisión, en todo o en parte de su dominio, motivaba múltiples dificultades prácticas a la hora de precisar a efectos liquidatorios qué partes de la finca corresponden a cada uno de los términos municipales en que está sita. Es indudable que a cada parte de la finca le correspondía en su caso una liquidación diferente por cada uno de los Ayuntamientos en que concurría y siempre de acuerdo con las Ordenanzas vigentes en los mismos, en virtud de la atribución de las respectivas competencias que impone el carácter territorial del arbitrio.

Por último, como colofón de este apartado, conviene precisar el carácter nacional del arbitrio de plus valía, concretamente en la L. R. L. y R. H. L. Se aplica en los Territorios forales e incluso en Alava y Navarra, en donde están vigentes ciertos económicos, si bien esta problemática está más relacionada con la potestad tributaria que con el estricto tema del aspecto espacial del arbitrio. Aun así, conviene matizar que la doctrina legal reiterada (sentencias del T. S. 30 de enero y 8 de febrero de 1978 —Ar. 245 y 305— de 27 de junio de 1978 —Ar. 250—), declaraba, respecto del territorio foral de Navarra, que la normativa legal de Navarra aplicable al caso de autos, se inspiraba o producía en la legislación común, contenida en lo sustantivo en el T. R. de la L. R. L. de 24 de junio de 1955 y en la disposición del R. H. L. de 4 de agosto de 1952 y concretamente, en el art. 516-1 de la Ley y

108 del Reglamento, habiendo aclarado ya la sentencia de 5 de diciembre de 1966 que, aunque al organismo local se le concede la facultad del establecimiento de fuentes de exacción más o menos peculiares, esto no releva a aquél de proceder con las garantías que como fundamentales vienen establecidas para los ciudadanos en general de la nación, como contribuyentes, porque lo contrario equivaldría, por una parte a dejar a éstos desamparados ante un poder comarcal, convertidos en ciudadanos de clase inferior, y por otra a permitir que una simple autonomía administrativa fiscal se convierta dentro de una forma local o territorial, en una soberanía legislativa y consolidada y anonimada. No obstante, la cuestión era complicada a tenor del art. 3.º de la Ley de 5 de noviembre de 1941, que le confiere amplias facultades para mantener y establecer en la provincia el régimen fiscal que estime procedente siempre que no se oponga a los pactos internacionales o a la presente Ley, ni a las contribuciones, rentas e impuestos propios del Estado. Precepto que no tiene correspondencia en el D. L. de 10 de agosto de 1954, sobre régimen especial de la provincia de Alava, ya que el art. 11 dice respecto de la L.R.L. y R. H. L. que todas las disposiciones de dicha Ley y Reglamento, referidas a la aprobación de presupuestos y créditos, imposición y ordenanza de exacciones y procedimiento económico administrativo, serán de aplicación en los municipios y provincia de Alava.

c) Aspecto temporal.

Es el que delimita la realización del hecho imponible en el tiempo. A su vez el incremento del valor del terreno sujeto que es además un esencial elemento objetivo del hecho imponible. Indudable que el objeto del impuesto — incremento de valor — ha de referirse necesariamente a un período de tiempo determinado, de ahí la trascendencia del período impositivo o elemento temporal del arbitrio. A él aludía el párrafo 1.º del art. 510 de la L. R. L. y de forma concreta lo desarrollaba el inciso segundo al decir que el período de imposición es el tiempo durante el cual el terreno pertenece a un mismo propietario, que se cierra con las transmisiones y se inicia a partir de la transmisión anterior, cualquiera que sea su fecha, siempre que haya tenido lugar dentro de los últimos 30 años y si fuere más remota, se tomará como tope los 30 años. Sea cualquiera la estructura del hecho imponible, ha de tener siempre una dimensión temporal, la que unida a la transmisión y al incremento de valor, forma la trabazón o trilogía esencial para la realización del hecho imponible.

Determinar el momento en que se realiza este hecho, es básico en el derecho fiscal, porque como sistematiza el maestro Sainz de Bujanda, la fijación del período como elemento sustancial ha de verificarse por Ley y determina: 1.º El momento de nacimiento del vínculo obligatorio; 2.º El momento en que la Administración financiera está facultada para exigir la prestación tributaria, objeto de la prestación, y 3.º El momento para conocer la Ley aplicable en la génesis de la obligación.

Este espacio de tiempo o período impositivo, necesariamente el comprendido entre su inicio o apertura y su cierre, que coincide con la transmisión de dominio y que a la vez señala el comienzo del nuevo período, porque en definitiva, dada su propia naturaleza, tiende a reproducirse, al contrario de lo que sucede con los elementos llamados instantáneos que como sólo tienen un espacio de tiempo para realizarse, se agotan en él.

d) Aspecto cuantitativo: valor y precio.

El incremento del valor experimentado por el terreno durante el período impositivo, es susceptible de medida en el «quantum» a fin de que bien perfilado y hechas las deducciones legales, constituya la base liquidable que forma la manifestación económica de riqueza que el legislador quiso gravar con el arbitrio.

El inciso n.º 3 del art. 510 de la L. R. L. para la determinación de este incremento disponía que se entenderá por incremento de valor la diferencia en más entre el valor corriente en venta del terreno en la fecha en que termina el período de imposición y el valor del mismo terreno al comienzo del período.

A estos efectos se estimaba que el valor corriente en renta era la suma de dinero por la que en condiciones normales se hallaría comprador para el inmueble. No se gravaba, pues, el precio aunque fuese real sino el objetivo valor corriente en venta. El valor de situación se imputará siempre al terreno sin perjuicio de la deducción de los gastos necesarios para su aprovechamiento cuando esa deducción procedía a tenor del número siguiente o en su caso de los demás preceptos de esta Ley. Y por último el inciso 4 decía que no se comprenderá en el valor del terreno el de las edificaciones o instalaciones que eventualmente existan en el mismo, pero sí el de las obras de desmonte o terraplenado, en cuanto se hayan realizado en la fecha de la estimación.

La importancia es obvia, ya que el incremento de valor supone un elemento objetivo del hecho imponible, el objeto del impuesto y sobre todo la capacidad económica que el legislador quiere señalar de base en la imposición.

B. *Elemento subjetivo.*

Como ya se indicó al principio de este trabajo, el hecho imponible considerado solamente en su aspecto objetivo y en forma aislada, carecería de trascendencia jurídica si la misma norma no lo vinculare a personas determinadas en su doble aspecto activo y pasivo, o sea que este hecho es imponible a alguien que indudablemente estará a él vinculado.

Si el fenómeno o hecho económico elegido por el legislador es precisamente el incremento de valor de un terreno sujeto, en un determinado tiempo y que cuando se transmite se percibe por una persona relacionada con la transmisión, es lógico que ésta sea obligada a satisfacer el arbitrio al Ente público que lo estableció para recuperar la parte que corresponde a la comunidad.

Es también lógico que el momento de la transmisión determine el origen del arbitrio, pues es cuando se produce en realidad la riqueza o manifestación económica objeto del gravamen. En resumen, el beneficiario de este incremento de valor de un lado y el Ayuntamiento de la imposición de otro, constituyen los elementos subjetivos del hecho imponible.

Así:

a) En las transmisiones lucrativas y onerosas.

Para la determinación de esta persona, beneficiaria de este incremento de valor, era preciso distinguir, con arreglo a la L. R. L. reguladora del arbitrio, entre las transmisiones de carácter lucrativo de un lado y las onerosas de otro, referidas unas y otras a los terrenos sujetos.

Entre las lucrativas como las originadas por sucesiones hereditarias o donaciones, era evidente que la persona beneficiada con el incremento del valor del terreno, era el heredero, legatario o donatario, que adquiría las fincas cuyo dominio se transmitía. Es cierto que recibía los bienes con todas las plus valías que hubiesen experimentado desde su adquisición anterior por el cedente o donante, hasta el momento de su transmisión. El transmitente no recibía nada a cambio, por el contrario, el adquirente al recibir las fincas de forma gratuita se beneficia de todo y sobre él recaía, claro está, la obligación de contribuir.

A la inversa, en las transmisiones a título oneroso era también evidente que el enajenante o cedente era quien recibía con el pago del precio el valor del incremento de valor que hubiese experimentado el terreno durante el período impositivo;

en consecuencia, el arbitrio debía satisfacerlo quien al transmitir el terreno materializaba las plus valías.

En este sentido disponía la L. R. L. a los efectos del arbitrio de plus valía que éste recaerá en las sucesiones por causa de muerte y en los actos inter vivos a título lucrativo sobre el adquirente y en los demás casos —transmisiones a título oneroso— sobre el enajente (art. 517, apartados b) y c).

El artículo siguiente 518 declaraba que estaban obligados al pago del arbitrio en los casos de sucesiones y transmisiones lucrativas la persona o entidad sobre la que recaiga el arbitrio o los representantes legales de ellas.

En los demás casos, transmisiones a título oneroso, no obstante recaer el arbitrio sobre el enajenante, la persona obligada al pago era el adquirente por disposición expresa del inciso b) del mismo art. 518. Sin embargo podía, salvo pacto en contrario, repercutir sobre el enajenante el importe del gravamen que legalmente recaía sobre éste.

Vemos cómo la Ley en cuanto desarrolla este elemento subjetivo del hecho imponible del arbitrio, distinguía entre las personas sobre quienes recaían y aquellas —las mismas o no— obligadas a su pago, según que la transmisión sea a título lucrativo u oneroso. En el primer caso el adquirente sobre quien recaía el arbitrio era la misma persona obligada al pago, en el segundo no, ya que el obligado al pago era el adquirente y no el enajenante.

b) Concurrencia del contribuyente y del sustituto: repercusión del arbitrio y legitimación.

Esta distinción nos obliga a investigar a la luz de la L. G. T. (de aplicación a las Haciendas Locales, como confirma la doctrina legal del T. S., sentencia 20 diciembre 1973) quién era el contribuyente y el sujeto pasivo en las transmisiones onerosas del arbitrio de plus valía, ya que el sujeto activo inequívoco era el Ayuntamiento de la imposición en donde se encontrasen ubicados los terrenos objeto de la transmisión.

La L. G. T. para la determinación de estas personas vinculadas a la prestación que nace de la existencia del hecho imponible, parte de equiparar la relación jurídico-tributaria a una relación obligacional y da unas reglas comunes a todos los tributos, estimando como sujeto activo o acreedor en términos amplios, al Estado u otro Ente público que es la persona con facultad de exigir determinadas prestaciones de otro, sujeto pasivo deudor que es la persona obligada. Esta Ley nos da los conceptos siguientes:

1.º «Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la Ley resulte obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias sea como contribuyente o como sustituto del mismo» (art. 30).

2.º «Es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible» (art. 31).

3.º «Es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que, por imposición de la Ley, y en lugar de aquél, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria» (art. 32). Concepto que se aplica especialmente a quienes al realizar pagos a otras personas les detraen gravámenes tributarios.

Se perfila, pues, el sujeto pasivo como la persona que según la norma debe cumplir las obligaciones derivadas de la relación jurídico tributaria; presentación de declaraciones y sobre todo la principal del pago de la deuda, etc.; ahora bien, la condición de sujeto pasivo la ostentará en la mayoría de los casos el mismo contribuyente, sobre quien recae el tributo al encontrarse vinculado al hecho imponible como titular de la capacidad económica gravada, pero en otros casos no, porque la

Ley reguladora de cada tributo puede determinar que en la relación jurídico-tributaria ocupe la posición de deudor otra persona distinta del titular contribuyente. Esta otra persona distinta recibe la denominación de sustituto y es la que queda obligada —deudor— frente a la Hacienda y con carácter exclusivo al cumplimiento de todas las obligaciones tanto materiales como formales, o sea, que en estos casos es sujeto pasivo únicamente el sustituto.

Sobre el tema que nos ocupa la Exposición de Motivos de la L. G. T., expresa que el objeto de tributo se encuentra vinculado a una persona determinada, el contribuyente, llamado a soportar el tributo como titular de su capacidad económica, si bien la norma puede aceptar o no, que el contribuyente sea el sujeto pasivo de la relación jurídica, y a veces lo cambia por razones de técnica tributaria, puesta al servicio de los principios de comodidad o seguridad de pago y de economía de la percepción y especialmente del de generalidad. La Ley salva entonces la duplicidad de sujetos personales pasivos que en estos casos puede darse, dando absoluta primacía a quien desde el ángulo jurídico resulta inmediatamente vinculado a la Hacienda pública. Entonces sí el sustituto del contribuyente es el sujeto pasivo que debe cumplir las obligaciones que sólo a él puede exigirse y no al contribuyente.

Después de este examen de la L. G. T., se alcanza fácilmente que el arbitrio de plus valía cuando se trata de transmisiones lucrativas, recaía sobre el adquirente como beneficiario exclusivo del objeto gravado, en cuyo concepto ostenta la cualidad de contribuyente y a la vez la de obligado al pago —contribuyente-sujeto pasivo.

Por el contrario, en las transmisiones onerosas, la L. R. L. en el citado art. 518, por razones de comodidad y seguridad en el cobro de la deuda tributaria, estimaba conveniente considerar sujeto pasivo y por lo tanto obligado al pago, etc., no al contribuyente beneficiado del incremento de valor, sino al adquirente —sujeto pasivo no contribuyente—, sin duda porque como propietario del terreno resultaba más solvente en términos generales. De esta forma lo convertía jurídicamente en el deudor del tributo obligado ante la Hacienda principal que corresponda.

No obstante, como se ha visto, el art. 518 de la L. R. L. autorizaba de modo expreso al adquirente a repercutir el importe legal del gravamen sobre el enajenante, salvo pacto en contrario, debido a que el arbitrio recaía sobre él, o sea, sobre el contribuyente que era el único beneficiado con el incremento del valor de los terrenos objeto del arbitrio.

Llegado este momento, conviene matizar que la L. G. T., conforme con el principio de legalidad, lo establece y plasma en su art. 10, delimitando su extensión —antes se reducía a la mera creación del tributo por Ley— que comprende no ya sólo el nombre del tributo que debe crearse y constituirse por Ley, sino también todos y cada uno de los elementos de la relación jurídica tributaria, la determinación de la persona o las personas vinculadas a la obligación tributaria en su doble aspecto activo y pasivo que a su vez, en este último, comprende el contribuyente y el sujeto pasivo o sustituto, categorías que pueden recaer y con frecuencia recaen en una misma persona (contribuyente-sujeto pasivo), aunque otras veces la Ley señala por comodidad y conveniencia a un sustituto del contribuyente como sujeto pasivo, y entonces es cuando inciden en esta posición dos sujetos distintos. Relacionado con este extremo, también existe la figura de los responsables del tributo.

Tan ineludible es la determinación del Ente público como sujeto activo, como la del contribuyente o su sustituto como sujeto pasivo, que no son únicamente titulares de deberes y obligaciones, sino también de los correspondientes derechos, garantías y correspondiente tutela frente al fisco.

Ahora bien, todos estos avances legales en la clarificación de este elemento subjetivo de la legalidad tributaria, no sólo tienen una valoración positiva teórica sino también una incidencia eminentemente práctica en el campo de su aplicación a los supuestos que la vida social plantea en relación con los tributos. La Ley, en sus valiosas definiciones de los elementos personales y en el terreno de los principios, no agota el tema de su incidencia «sui géneris» en la relación obligacional tributaria. Sobre todo cuanto juega la repercusión legal de lo pagado por otro o bien el reembolso de lo que tenía obligación de retener al margen de la existencia de pactos que desplazan la carga tributaria a otro sujeto no tenido en cuenta por aquél, o cuando la norma, específica o no, configura una pluralidad de sujetos pasivos en distintos planos sobre los que de modo sucesivo va repercutiendo la carga económica del impuesto, apareciendo uno como principal y otros en segundo plano que sufren la carga tributaria.

El tema merece especial atención y ha tenido sus incidencias en la doctrina legal; incidencias que conviene señalar lo mismo que las sostenidas por un sector de la doctrina científica, en donde se distingue ya incluso, entre sujetos pasivos legales y sujetos pasivos reales.

Hoy no puede afirmarse ya con valor absoluto que la L. G. T. no admite ninguna variación o al menos complemento en los elementos sujetos pasivos de la deuda tributaria y que sólo se entiende la relación fiscal con el sujeto pasivo que la misma califica en abstracto.

Así:

1.º La Ley preceptúa de un lado, en su art. 31, que no perderá la condición de contribuyente quien según la Ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslado a otras personas, a veces añadimos nosotros, con el claro fin de que estos pactos privados no puedan anular o derogar las normas del derecho público tributario.

Esto no significa que se puedan ignorar en derecho; por el contrario, conviene estudiar sus efectos. De otro lado, cuando la L. G. T. define el sustituto del contribuyente como sujeto pasivo en el art. 32, pone énfasis al afirmar que el concepto se aplica especialmente a quienes se hayan obligado por la Ley a detraer con ocasión de los pagos que realicen a otras personas el gravamen tributario que les corresponda con obligación de ingresarlo en el Tesoro.

2.º La norma específica contenida en el art. 518 citado, de la L. R. L., señalaba en las transmisiones onerosas al adquirente como la persona obligada al pago del arbitrio con derecho a repercutir sobre el enajenante el importe del gravamen. Por lo tanto, si a dicho adquirente se le equipara al sustituto del contribuyente como sujeto pasivo, es claro que no estamos ante el caso general previsto en la Ley de la persona obligada a detraer de los pagos el gravamen que corresponda, sino en un caso especial delicado, en que por razones de comodidad y seguridad, se somete la obligación del pago del arbitrio a quien no es beneficiario del incremento de valor previsto, o «ratio legis» del impuesto, o sea, a persona distinta del contribuyente; de ahí que sin perjuicio de la obligación del pago del arbitrio que la Ley le impone, no puede ni debe a efectos fiscales, ser considerado como único protagonista de la relación obligacional tributaria, al menos en la dinámica de la gestión fiscal, ya que principios de justicia exigen en este caso, fuera del aspecto formal, una singular atención al verdadero contribuyente en todos sus derechos y también en todas sus obligaciones.

En este sentido, no es extraño que el R. H. L. de 1952, puntualizase ya en su art. 112 que las liquidaciones que la Administración gire por el arbitrio habrán de notificarse íntegras a las personas interesadas, adquirentes y enajenantes.

Nuestro T. S. tuvo ocasión de abrir brecha en esta materia en su labor de aplicación y complemento del derecho, precisamente cuando se planteaban ante su jurisdicción problemas de legitimación activa del adquirente y enajenante en las transmisiones onerosas sujetas al arbitrio de plus valía. Y la doctrina legal se pronuncia en este sentido afirmativo por la legitimación de ambos interesados en todo momento.

Al sustituto del contribuyente, sujeto pasivo obligado al pago y a la declaración tributaria, se le discutió su legitimación activa para recurrir contra los actos liquidatorios del tributo, pero el T. S. le reconoce esta legitimación al igual que al contribuyente.

Ya en la interesantísima sentencia de la Sala 3.^a, de 5 de febrero de 1970 (Ar. 562), el Abogado defensor del Ayuntamiento demandado sostuvo la falta de legitimación del recurrente con base en que carecía de interés directo, toda vez que no era el contribuyente definitivo, verdadero y único interesado en el arbitrio, puesto que a fin de cuentas como adquirente es obligado simplemente al pago del arbitrio, pero con derecho de repercusión, no es en puridad sino un contribuyente aparente provisional, inicial, siéndolo real y efectivamente el enajenante.

La sentencia examina primero el principio de repercusión legal que contemplaba el aludido art. 518 (L. R. L.) y que servía de ejemplo en la concepción por la norma de las relaciones repercutiente-repercutido y cómo se enmarca en el campo de la protección procesal cuando declara: «que esta llamada repercusión, término del léxico del derecho fiscal, no es otra cosa que lo que en el léxico tradicional del derecho civil ha venido desde siempre —desde las lejanías del derecho romano— conociéndose con el nombre de derecho de repercusión, trasladado desde la esfera del derecho privado a la del derecho público, y que por lo mismo aquél se halla expuesto a las excepciones que puedan aquejar a éste, frente a las cuales el que haya de hacer valer tal derecho, deberá tener buen cuidado de presentarlo libre de tales máculas, so pena de ver su acción convertida en ineficaz o estéril.

Alabamos de la sentencia el reconocimiento de esta técnica de remisión a figuras e instituciones de derecho privado utilizada por el derecho tributario, máxime cuando tiene su eje central en la relación jurídico obligacional aunque sea «sui géneris», en que el derecho privado nos aporta la mayoría de los datos sobre su configuración. Así este derecho de repercusión aparece como un derecho ex lege, con la base sólida sustantiva de reintegración de lo que se ha pagado por otro. Objetivo que debe ser amparado desde todo ordenamiento jurídico.

Después de esta importante calificación jurídica, la sentencia en otro considerando llega a la conclusión de que en las liquidaciones del arbitrio tienen el mismo interés directo para recurrir —conservando sus posiciones— ambas personas, el enajenante y el adquirente en las transmisiones onerosas, desde el primer momento, tanto en reposición como ante el Tribunal Económico Administrativo, y en su caso, el contencioso-administrativo, razón por la que desestima la excepción invocada.

Obvio es expresar que esta doctrina es de aplicación general a todos los casos aun de repercusión legal, en donde hay dualidad de personas interesadas.

La misma línea en orden a destacar la importancia del contribuyente mantienen hasta la fecha múltiples sentencias del Tribunal Supremo que analizan esta legitimación del sujeto pasivo y contribuyente desde el primer momento de la gestión tributaria, tanto a lo largo del expediente administrativo como en los recursos en vía de revisión administrativa o jurisdiccional, todo sin perjuicio de las obligaciones

específicas del sujeto pasivo en cuanto a declaración y pago del arbitrio, con apoyo legal no sólo en el art. 112 del R. H. L. que obligaba ya a notificar las liquidaciones a ambas personas, sino también teniendo en cuenta que para la efectividad de la repercusión legal, es necesario posibilitar de un lado al sujeto pasivo un actuar prudente para que después no se le pueda excepcionar negligencias al no defender en forma los derechos, bien por pagar más de lo debido, no recurrir los actos contrarios a derecho, o no alegar la prescripción, etc.; y de otro lado, para la defensa de los derechos es necesaria la intervención del aludido contribuyente, pues normalmente él, como enajenante, es quien tiene y conoce la titulación, los documentos y datos para defender su derecho ante la liquidación.

Hasta tal punto es importante y necesario posibilitar esta legitimación que también la doctrina legal enseña que la falta de la notificación de la liquidación del arbitrio en transmisiones onerosas al enajenante o adquirente, constituye una falta esencial en el procedimiento que causa indefensión impidiendo al acto realizar su fin, y que en consecuencia obliga a declarar la nulidad de las actuaciones desde la situación anterior a la infracción formal, a donde se repondrá el trámite para que el expediente continúe en debida forma.

Creemos interesante recoger algunas de las sentencias del T. S. que vinieron a poner fin, aún no hace muchos años, a la postura procedimental viciosa seguida en algunos Ayuntamientos de no notificar la liquidación del arbitrio en las transmisiones onerosas al enajenante y contribuyente y sí sólo al sujeto pasivo, con base en una interpretación literalista de la L. G. T. que lo definía como la única persona obligada frente al fisco.

La sentencia de 28 de enero de 1974 (Ar. 184) cita la de 4 de abril de 1971 y declaraba, en resumen, que, planteada en vía jurisdiccional la nulidad del expediente administrativo por omisión de notificación al enajenante, procedía declarar la nulidad de actuaciones porque la notificación en el expediente es esencial al enajenante y al adquirente a tenor del art. 112 del R. H. L. que prescribe su notificación a ambas personas y al no hacerlo al enajenante impidiendo su intervención, vicia el procedimiento y le causa indefensión, porque el incremento de valor gravado por el arbitrio, se produce en un período temporal que transcurre mientras la titularidad de los terrenos pertenece todavía al enajenante, que por esta circunstancia está en mejores posiciones para aducir lo que convenga al derecho del que haya de satisfacer el arbitrio provisional o definitivamente, y ello aunque mediare pacto de no repercusión del arbitrio. Igual doctrina en la sentencia de 4 de octubre de 1971 (Ar. 3.682) «ambos elementos personales aparecen íntimamente ligados en defender la legalidad del arbitrio y la ausencia de notificación al enajenante (art. 192 R. H. L.) es grave y causa indefensión y la nulidad de actuaciones».

Ratifica la legitimación activa para recurrir del adquirente como sujeto pasivo, la sentencia de 27 de septiembre de 1973 (Ar. 3.443). Lo mismo rechazando inadmisibilidad por este motivo la de 4 de octubre de 1971 (Ar. 3.681), al decir que «si bien el adquirente puede repercutir el arbitrio incremento del valor de los terrenos sobre el vendedor, ha de soportar en primer término el pago del mismo, y a su derecho de repercusión contra el transmitente, pueden serle opuestas por éste toda serie de excepciones, ya que no podrá perjudicar al vendedor su actuar negligente al velar por la legalidad del arbitrio que se le exige, además del riesgo inherente a toda acción de repetición de lo pagado».

Por último, la de 23 de julio de 1978 (Ar. 2.206), que cita la de 8 de febrero de 1978, sigue la misma doctrina y confirma la nulidad de actuaciones con retroacción del procedimiento, de conformidad con el art. 48 de la L. P. A., por no haberse

notificado la liquidación al enajenante y sólo al adquirente, y de modo especial por no haberse emplazado al vendedor como demanda el art. 29-b y a tenor también de lo dispuesto en el art. 64 y 65 de la Ley de esta jurisdicción. Concede, pues, al transmitente la máxima legitimación de demandado y demandante según los casos.

III.—EL HECHO IMPONIBLE EN LA TASA DE EQUIVALENCIA.

1. Ideas generales, fundamento y definición.

El arbitrio de plus valía era de carácter periódico, en el sentido de que tiende a repetirse porque los terrenos se transmiten de ordinario por sus propietarios, incluso de modo forzoso e inevitable al ocurrir su fallecimiento; transmisión que de un lado cerraba el período impositivo y señalaba el momento del devengo, y de otro lado iniciaba ya el comienzo del próximo período. Ahora bien, el legislador observó que cuando el dominio de los terrenos correspondía a personas jurídicas, salvo que tuviesen previsto un corto plazo de duración, estos bienes no se transmitían con frecuencia. No se producía la transmisión mortis causa y la duración de las personas jurídicas la mayor parte de las veces era señalada, al menos en principio, por razones de previsión económica o de otra índole, con carácter indefinido o permanente, o al menos si se concretaba se hacía a largo período, o sea, que el incremento del valor que experimentasen los terrenos de estas personas jurídicas, supuesto de capacidad económica o riqueza prevista por el legislador como fundamento de imposición, no se gravaría casi nunca, ya que son raras en general las transmisiones de sus terrenos por estas personas y así podían permanecer indefinidamente en sus manos sin ser objeto del arbitrio de plus valía.

Razones de justicia conmutativa y sobre todo distributiva ante esta realidad, llevaron al legislador a establecer una tasación periódica para gravar de modo especial también en estos casos, el incremento de valor de los terrenos que permaneciesen durante un cierto espacio de tiempo en poder de una misma entidad, y así lo hizo creando también este impuesto, llamado tasa de equivalencia, ya desde el Decreto de 13 de marzo de 1919 hasta la L. R. L., texto refundido de 24 de junio de 1955, no obstante, el R. H. L. de 1952, habla de arbitrio de equivalencia.

Con frecuencia, se estima la tasa de equivalencia como una modalidad del arbitrio de plus valía, creencia que entraña un craso error como veremos. Es cierto, que el legislador pudo configurarlas desde un principio como un solo tributo el arbitrio de plus valía y la tasa, pero no optó por esa fórmula y, en consecuencia, eran dos gravámenes perfectamente diferenciados y compatibles, aunque con analogías, en cuya virtud los terrenos de las personas jurídicas tributaban en su caso por la tasa de equivalencia, sin perjuicio de tributar por el arbitrio cuando fuesen objeto de transmisiones.

Así, al definir este hecho imponible, la L. R. L., en su art. 516, disponía: «La exacción del arbitrio correspondiente a los terrenos de las sociedades, asociaciones, corporaciones y demás entidades de carácter permanente, se realizará mediante tasaciones generales de los dichos bienes, durante períodos regulares y uniformes de 10 años, computados con carácter general para todas las dichas entidades, desde la fecha en que entrase en vigor la ordenanza respectiva.

2. Elementos: Analogías y diferencias con el arbitrio (exacciones independientes).

Ya hemos dicho que los elementos —objetivos y subjetivos— que configuran el hecho imponible cuando éste es compuesto o complejo, han de realizarse conjunta-

mente, todos y cada uno, para determinar el nacimiento de la obligación tributaria. Si falta alguno de ellos no se produce el hecho imponible y no nace la obligación por imperio del principio de legalidad.

Cuando una norma legal, altera o varía el hecho imponible de sus tributos, aun cuando sea en uno solo de sus elementos, no establece una peculiaridad sino algo más profundo, al variar la estructura crea un nuevo tributo, que en este caso se denominaba tasa de equivalencia, aunque en realidad no es una tasa, ya que no se satisface por la prestación de un servicio, sino que se exige como un verdadero impuesto.

Si tenemos en cuenta que el arbitrio de plus valía gravaba el incremento que experimentase el valor de los terrenos sujetos en el término municipal de la imposición en un período determinado, cuando se operase la transmisión que lo cierra, y que se inició con la anterior transmisión sin rebasar nunca los 30 años, de la comparación de ambos hechos imposables, se desprenden diferencias esenciales:

1.º Se sustituye la transmisión de dominio por una simple permanencia del mismo en manos de una persona jurídica durante un período de tiempo fijado en la Ordenanza por períodos decenales. Se omite así uno de los elementos reales más significativos del arbitrio, el concepto jurídico indeterminado de la transmisión que le impone un especial carácter técnico. La tasa, por el contrario, estaba esencialmente condicionada a la inexistencia de tráfico, e incurría sobre los incrementos periódicos del valor de los terrenos, que precisamente permanecían en poder de determinada sociedad.

2.º En el arbitrio se contempla, con la transmisión, una realización efectiva del incremento del valor de los terrenos, mientras que en la tasa, este incremento de valor se produce sólo en potencia, pero no se realiza de modo efectivo. Sólo juega la transmisión como punto de referencia, cuando la sociedad adquiere el terreno durante el período decenal.

3.º Varía sustancialmente el período de tiempo o elemento temporal del hecho imponible, ya que no es el comprendido entre dos transmisiones con un tope máximo de 30 años, pues queda reducido a un período de 10 años, o menos, en casos excepcionales que se han de analizar.

4.º El elemento personal, es obvio que era decisivo en la configuración de la tasa de equivalencia, desde el momento en que además de producirse el incremento de valor en el terreno sujeto, era necesario que fuese propiedad de sociedades, asociaciones, corporaciones y demás entidades de carácter permanente, considerándose incluidas entre tales entidades a las «sociedades mercantiles y personas jurídicas de toda clase, que no tengan término prefijado de duración o lo tengan de duración indefinida o superior a 10 años, o de menor plazo con sucesivas prórrogas expresas y tácitas» (art. 516-2, L. R. L.).

De ahí el especial carácter de este factor personal integrante en el hecho imponible de la tasa de equivalencia. Era preciso no sólo que los terrenos sujetos experimentasen incremento de valor durante el período decenal señalado, sino también que permaneciesen en la propiedad de esas personas jurídicas de las especiales características legales señaladas.

5.º La transmisión de los terrenos resulta en la tasa de equivalencia, inoperante —salvo para determinar por la adquisición de los terrenos el inicio del período que ya se cerrará al término del período decenal—, y en cambio su tasación y las características del elemento personal de las entidades, adquiría específica relevancia.

La tesis expuesta estimativa del arbitrio de plus valía y la tasa de equivalencia como dos impuestos distintos, de conformidad con la estructura legal de sus respectivos hechos imponibles, es proclamada por un amplio sector de los modernos tributaristas y fue ratificada y desarrollada en la doctrina legal, que de forma clara enseña en la sentencia de 16 de febrero de 1959 (Ar. 910) y 22 de octubre de 1962 y 2 de marzo de 1979 (Ar. 1.294), entre otras, que la tasa de equivalencia y el arbitrio de plus valía «son dos exacciones diferentes cuyo hecho imponible es distinto, gravándose en un caso, por medio de una exacción directa, el incremento de valor por la mera tenencia de la cosa en el plazo decenal previsto en el art. 516 de la L. R. L., en poder del contribuyente, mientras que el arbitrio de plus valía grava el aumento de valor en el momento de la enajenación», y por ello el art. 108 del R. H. L., establecía que las entidades sujetas a la tasa de equivalencia, lo están también al arbitrio de plus valía.

En los casos sometidos al Tribunal Supremo en las sentencias citadas, se trataba de liquidaciones del arbitrio de plus valía o tasa de equivalencia, a sociedades de carácter permanente y se impugnaban por los recurrentes alegando doble imposición, ya que a su juicio ambas exacciones eran incompatibles respecto de las aludidas entidades; circunstancia que obligó al más alto Tribunal, a declarar que eran impuestos distintos y por lo tanto compatibles, sin que en absoluto entrañasen doble imposición. Se habla en realidad de doble imposición porque se parte a su vez de un doble error conceptual, al estimar, de un lado, que se trata de una sola exacción del que la tasa es una simple modalidad del arbitrio, y de otro lado al creer que en el período de imposición del régimen de tasación periódica, se ha de optar o funcionar por el transcurso completo de los 10 años para que nazca el devengo en la tasa de equivalencia, cuando en realidad esto no es del todo exacto, y las mismas sentencias se encargan de su aclaración.

Lo que ocurría es que, normalmente, la tasa operaba cuando el terreno sujeto o incrementado de valor permanecía en la propiedad de una de las sociedades especificadas en la norma, durante 10 años a partir de la fecha señalada en la Ordenanza. Ahora bien, a veces se constituía una de estas sociedades ya abierto el período decenal y entonces venía obligado al pago de la tasa de equivalencia sólo por el incremento de valor que experimentasen los bienes sujetos por el resto del período, o sea, por los años que faltaban para completar el período decenal previsto en la ordenanza, siempre, claro está, que la entidad y los bienes sujetos subsistiesen en ese momento, al que había de referirse forzosamente la realización de los impuestos.

Lo mismo sucedía en los casos en que estas sociedades adquiriesen algún terreno sujeto durante el transcurso del período impositivo. La Sociedad pagaría la tasa por este terreno sobre su incremento de valor, pero limitado el período desde la fecha de adquisición hasta el término del período decenal.

Indudable que, en estos supuestos planteados, el arbitrio de plus valía jugaba con absoluta independiencia, es decir, que en la adquisición a título oneroso de los terrenos sujetos por una de estas entidades, bien por compraventa o aportación social en caso de constitución, estaban sujetas al arbitrio de plus valía a cargo de quien correspondiese. En principio lo pagaba la Sociedad con derecho a repercutir sobre los enajenantes. Igual sucedería cuando la Sociedad adquiriese por cualquier título lucrativo inter vivos o mortis causa, bienes sujetos, si bien en estos casos le correspondía pagar el impuesto de modo definitivo y no podía repercutirlo al transmitente.

Distintas reglas se aplicaban, en cambio, cuando estas sociedades eran quienes transmitían los bienes sujetos, pues entonces conviene aclarar en primer lugar, que estas transmisiones antes de completar el período decenal establecido pa-

ra la tasa de equivalencia, no estaban sujetas a la misma, cualquiera que fuera el número de años que hubieran transcurrido de este período fijo. Y esto es así de simple, porque el terreno ya no permanecía ni era de su dominio en el momento del devengo o del cierre del período impositivo.

No obstante, como es lógico, estas transmisiones estaban sujetas al arbitrio de plus valía, pero para evitar la incidencia de la doble imposición aunque parcial, el período de tiempo efectivamente finalizaba o se cerraba con la transmisión, pero su cómputo inicial era el del comienzo del período decenal, que para el pago de la tasa señalaba la Ordenanza respectiva, salvo que la sociedad cedente lo hubiese adquirido precisamente con posterioridad a esta fecha, pues entonces ésta, la de la última transmisión, era la que prevalecía.

El R. H. L., en su art. 118, expresaba sobre estos problemas que las adquisiciones de inmuebles por estas sociedades sujetas al régimen de tasa periódica, estaban sometidas al arbitrio en las mismas condiciones señaladas para los particulares; y añadía en el inciso 2, que en los casos de enajenación por dichas entidades, los incrementos de valor se cifrarán a partir de la fecha en que se practicase la última tasación.

Quede bien claro que, a la luz de la normativa y de la jurisprudencia, el arbitrio de plus valía operaba con independencia y autonomía de la tasa de equivalencia, de modo perfectamente compatible. A él quedaban sujetas las transmisiones o adquisiciones de terrenos sujetos que efectuasen estas entidades, con la única excepción indicada en cuanto al cómputo del período que cerraba la transmisión ya que se tendría en cuenta como fecha inicial la de cierre del último período decenal, determinado por la Ordenanza respectiva.

Después de señalada esta distinción fundamental de autonomía y sustantividad propia de ambas exacciones, múltiples sentencias de nuestro Tribunal Supremo hicieron hincapié en otras diferentes peculiaridades: así el arbitrio de plus valía se configura como una exacción indirecta sobre el tráfico territorial y la tasa de equivalencia como una exacción directa que se devenga por el simple hecho de la posesión o propiedad de terrenos por determinadas personas jurídicas al término del período de 10 años. Son notables sus diferencias en cuanto al período impositivo. (Sentencias 17 julio 1968, 29 noviembre 1959, 22 octubre 1962 y 18 mayo 1961).

Pese a todas esas diferencias entre ambos impuestos, se da la circunstancia de que estaban refundidos en un mismo texto legal y reglamentario con elementos subjetivos comunes y sobre todo porque gravaban un mismo objeto o incremento de valor de los terrenos, cuya determinación descansaba sobre los mismos índices de valores de los precios medios corrientes en venta, todo lo cual aconsejaba y aconseja su estudio en conjunto.

IV.—EL HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS EN LA NUEVA NORMATIVA.

1. Normas de aplicación.

Al desarrollar de modo parcial la Ley de Bases de Régimen Local (Ley 15/75), el Real Decreto 3.250 de 30 de diciembre de 1976, conforme a la delegación legislativa, comprende toda la materia de ingresos de las Corporaciones Locales y por lo tanto, es el que regula provisionalmente toda la aludida materia y en concreto las exacciones locales.

El Real Decreto dedica su capítulo VI a la imposición municipal autónoma, o sea, como reza su art. 40, a aquellos impuestos que, previamente autorizados por las Leyes, establecen y gestionan los Ayuntamientos, y que comprende los impuestos siguientes: sobre solares, radicación, circulación de vehículos, publicidad, gastos suntuarios e incremento del valor de los terrenos. Todos ellos aparecen en principio como impuestos de establecimiento potestativo de los Ayuntamientos —lo mismo que en la L. R. L.—, que podrán, con plena libertad, hacer uso de la autorización, sin perjuicio de las limitaciones legales que les puedan alcanzar cuando no los utilice, respecto de su participación en los impuestos del Estado, tal como dispone el art. 41.

No obstante, el Real Decreto-Ley n.º 15 de 7 de julio de 1978 introdujo alteraciones importantes a este principio, al convertir el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos y también el de sobre los solares, en un impuesto de aplicación obligatoria prácticamente en todo el territorio nacional; y al efecto impone a las Corporaciones Municipales la adopción del acuerdo de implantación en el plazo de tres meses a partir de su vigencia, y además para su rápida entrada en vigor el 1 de enero de 1979, deroga las disposiciones transitorias 4.ª y 5.ª del Real Decreto de 1976 y anuncia la publicación de la Ordenanza fiscal tipo después aprobada por Orden de 20 de diciembre de 1978, que se aplica con carácter subsidiario, esto es, de un lado es Ordenanza tipo, de obligatoria aplicación salvo excepciones, a partir de la fecha indicada, si faltare la nueva Ordenanza y sólo hasta que los Ayuntamientos aprueben las nuevas conforme a la normativa vigente.

Declara la obligatoriedad del impuesto en todas las capitales de provincia y municipios de población de derecho no inferior a 20.000 habitantes y en los que el Gobierno disponga; sólo los de población inferior podrán o no establecer el impuesto con carácter facultativo, pero si así lo acuerdan, les será de aplicación toda la nueva normativa.

Hace referencia el Real Decreto-Ley a la vigencia del Real Decreto de 30 de diciembre de 1976, con las modificaciones que éste introduce. El Real Decreto de 1976 comprende un cuadro de vigencias en donde declara derogados los arts. 516 a 524 del Texto Refundido de la L. R. L. de 24 de junio de 1955, reguladores del anterior arbitrio de plus valía, salvo lo dispuesto en la disposición transitoria 5.ª, después derogada por el aludido Real Decreto-Ley de 1978, que aceleró su puesta en vigor y también derogó los artículos 429 a 509 del mismo Texto, uno de los cuales, concretamente el 499, daba el concepto de solar a que se remitía el arbitrio a los efectos de sujeción al mismo.

En resumen, a partir de la entrada en vigor del Real Decreto 3.250 de 30 de diciembre de 1976, ha quedado derogada en la materia relativa a Haciendas Locales el Texto Refundido de la L. R. L. de 1955, salvo algunas excepciones —hoy ya menos— relativas a las siguientes materias: arbitrios con fines no fiscales (arts. 473 a 475), prestación personal y de transporte (arts. 564 a 571), y disposiciones comunes a las Haciendas Municipal y Provincial (arts. 658 a 756, hoy parcialmente derogadas por el Real Decreto-Ley de 15 de enero de 1981 y Ley 40/81 de 29 de octubre), salvo las relacionadas con el crédito local.

Estima también vigente el R. H. L., de 4 de agosto de 1952, en su parte no derogada y en lo que no se oponga al Real Decreto, y por supuesto, las Leyes especiales de los municipios de Madrid y Barcelona, sin perjuicio de lo previsto en la disposición final 1.ª y lo mismo sus Reglamentos de Hacienda, de 17 de diciembre de 1964 y 9 de noviembre de 1961, respectivamente.

2. Concepto legal.

Al hablar del hecho imponible del arbitrio y de la tasa de equivalencia, dejamos sentado que eran dos tributos distintos, aun cuando el concepto legal (L. R. L.) los configuraba como dos modalidades de una misma exacción e incluso empleaba una denominación impropia como la de arbitrio, para la modalidad ordinaria, cuando en realidad era un verdadero impuesto, y la de tasa de equivalencia para la segunda modalidad, cuando en realidad tampoco se trataba de una tasa en sentido técnico fiscal, sino también de otro impuesto; pues es lo cierto que al variar en una y en otra determinados matices de los elementos estructurales del hecho imponible, nos encontramos ante dos impuestos distintos perfectamente diferenciados, aun cuando el mantenimiento de algunos elementos análogos, como el gravar el mismo incremento de valor que experimenten los terrenos sujetos en un período determinado cuando no se debe al trabajo de su dueño y descansar en definitiva su determinación sobre los mismos índices de valores unitarios, aconsejaba su regulación conjunta y, en consecuencia, también su estudio.

Entonces ya apuntábamos que el legislador pudo configurarlos desde un principio como un solo tributo, pero que no había optado por esa fórmula. A grandes rasgos el arbitrio era una exacción real, indirecta y periódica irregular sobre el incremento de valor de los terrenos a devengar en el momento de su transmisión, mientras que la tasa se concibió como un tributo también real sobre el incremento de valor de los terrenos, pero directa y periódica regular por la simple permanencia de los mismos durante un período decenal, en manos de la misma persona jurídica. Incluso se acentuaban las diferencias desde el momento en que el arbitrio era perfectamente compatible en su aplicación con la tasa, precisamente por ser tributos distintos, de ahí que la adquisición o transmisión de un terreno sujeto por una persona jurídica estaba sometido a la operatividad del arbitrio y sin perjuicio de ello, la permanencia de los terrenos en el dominio de las personas jurídicas, lisa y llanamente, daba lugar a otro tributo distinto: llamado tasa de equivalencia periódica; en cuyos sólidos elementos diferenciales no insistimos para evitar repeticiones de lo ya expuesto, y allí nos remitimos. Únicamente para la coordinación de ambas exacciones, y evitar doble imposición sobre la misma materia sometida a gravamen o incremento de valor, se establecía que, caso de transmisión de los terrenos por las personas jurídicas, el momento inicial del período coincidiría con el cierre del último período decenal y si se hubiere devengado la tasa.

La definición legal del hecho imponible se contiene ahora en el art. 87-1 del Real Decreto 3.250/76, cuando dispone: «Constituye el objeto del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos el que hayan experimentado durante el período de imposición:

a) Los terrenos cuya propiedad se transmita por cualquier título o aquellos en los que se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio.

b) Los terrenos que pertenezcan a personas jurídicas».

3. Las dos modalidades del impuesto: uno o dos impuestos independientes?

Nosotros, ahora, a tenor del contexto del Real Decreto, opinamos que el legislador sólo contempla, en principio, un solo y único impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos: el que distingue con la modalidad a) en la definición expuesta. La anterior tasa de equivalencia que regula bajo la denominada modalidad b) queda desnaturalizada en su esencia tributaria que casi desaparece o se integra como una simple modulación de la primera sólo con carácter sustitutorio, con pérdida, a nuestro juicio, de la sustantividad propia que tenía en la L. R. L.

Cierto que del análisis superficial y aislado de la definición legal expuesta, no se extrae esta conclusión, ni tampoco del art. 95-1 cuando dispone que el impuesto se devengará: a) cuando se transmita el terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión; b) cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión; c) en la modalidad a que se refiere el art. 87-1 b) cada diez años computados desde la fecha de entrada en vigor de la Ordenanza respectiva. Es más, a la autónoma luz de ambos preceptos que prevén los distintos momentos de devengo, parece que, en efecto, subsiste la dualidad impositiva anterior, comprendidas las dos modalidades: una que gravaría el incremento de valor experimentado por los terrenos durante el período impositivo al momento de su transmisión y, sin perjuicio de ello, otra la que grava el mismo incremento de valor que experimentan los terrenos por su simple pertenencia a las personas jurídicas durante el período decenal.

Ahora bien, al profundizar en el análisis del contexto legal, nos encontramos con que el art. 96-4, al precisar los tipos impositivos, expresa: que las cantidades satisfechas como consecuencia de las liquidaciones decenales, tendrán el carácter de pago a cuenta que se deducirán del importe de la que proceda, cuando se produzca el devengo del impuesto en la modalidad del art. 87-1 a); y, por si no fuese bastante clara la verdadera calificación del carácter de pago de esta cantidad, que es a mera cuenta o anticipo, no por lo tanto con sustantividad fiscal independiente o autónoma, matiza en su apartado c) que dichas liquidaciones decenales no interrumpirán el período impositivo, por lo que en caso de transmisión del terreno o constitución sobre el mismo de un derecho real de goce limitativo del dominio, se tomará como inicio del período imponible el momento de adquisición de los terrenos por la persona jurídica afectada, con el límite o tope de los 30 años. Si bien, y esto es importante, dice el apartado d) del mismo art. 96, que a los efectos de esas deducciones «únicamente se considerarán como pagos a cuenta las cantidades satisfechas por liquidaciones decenales, efectuadas durante el período de la imposición». Luego las efectuadas con anterioridad a este período, ingresarán definitivamente en el arca municipal como modalidad sustitutiva del impuesto.

En definitiva, la nueva regulación viene a suprimir la tasa de equivalencia anterior, al menos como exacción distinta, y en realidad da un paso gigantesco en cuanto a su integración total en el Impuesto sobre el incremento de valor, que comprende tanto a las personas físicas como jurídicas, pues aun cuando estas últimas no están sometidas al deterioro de la vida biológica, sin embargo están afectadas por determinados acontecimientos que pueden provocar su disolución, transformación o fusión generadoras de transmisiones de terrenos sujetos al Impuesto. Lo único que ocurre, es que se tiene en cuenta, como norma general, la más espaciada transmisión de los terrenos de las personas jurídicas, para imponerles la obligación de pagar por la simple permanencia en su propiedad de los bienes sujetos, unas cantidades anticipadas en principio, a cuenta de ese único impuesto, hasta el punto de que serán deducibles, en su día, sólo las cantidades efectivamente abonadas; modalidad que no interrumpe el período impositivo del definitivo y verdadero impuesto; ahora bien, sólo si las cantidades abonadas por esta modalidad b) van quedando por el transcurso del tiempo fuera del período impositivo de la modalidad a) ordinaria, es cuando se convierten en ingresos definitivos por la modalidad b), que adquiere entonces su propia sustantividad. De ahí que se llegue fácilmente a la conclusión de que esta obligación del pago adelantado por estas personas jurídicas, por la mera permanencia en su propiedad de los bienes sujetos, no constituya, en principio, más que una simple modulación de la exacción única, con devengo distinto pero nunca un impuesto diferente, y sólo cuando un devengo queda fuera del período ordinario, al producirse la transmisión, el de una modalidad.

En resumen, la nueva regulación del Impuesto por el Real Decreto de 1976, no sólo omite la desafortunada denominación de tasa de equivalencia, sino que casi la suprime y la hace desaparecer en esencia como tributo, fuera del supuesto indicado en que opera con carácter sustitutivo. Lo cual no empece a que los actos de gestión, sobre todo liquidaciones, que las Haciendas Locales efectúen en orden al cobro de esa modalidad b), no sean imperativas y obligatorias, y en todo caso susceptibles de recurso, a través de la revisión administrativa ante los Tribunales Económicos o jurisdiccional ante las Salas de lo Contencioso-Administrativo.

Esta innovación casi podemos afirmar que logra refundir o integrar la antigua tasa de equivalencia en el Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos, pues en realidad la deroga como tributo independiente, complaciendo así el eco de ciertas aspiraciones empresariales, recogidas en anteriores proyectos de Ley, que propugnaban desde su radical supresión al fraccionamiento de su cuota tributaria en diez anualidades, al menos con carácter facultativo o bien, en último término, ciertas bonificaciones. En todo caso, ante la situación de recesión económica actual, con inflación, anemia inversora y escasez de empleo, es natural y lógico que no prevalezca la tasa de equivalencia como tributo distinto a cargo de las personas jurídicas, en su mayoría empresas económicas mercantiles cuya prosperidad se hace tan necesaria para la economía nacional.

Ahora sí, en realidad, estamos ante un solo y único impuesto, con sus dos modalidades; no de dos tributos diferentes.

Sin embargo, hemos de reconocer con sinceridad, que esta opinión no aparece, en principio, generalmente compartida. Así algunos comentaristas del Real Decreto 3.250/76, después de reconocer que este impuesto municipal es, junto con el impuesto sobre radicación, el que ofrece más complejidad técnica jurídica, tanto en su estudio como en su aplicación, manifiestan de modo rotundo, que «como ocurre en otras figuras impositivas, bajo una denominación unitaria, en realidad se engloban dos modalidades de gravamen radicalmente diferentes». Ante esta tajante afirmación, comprendemos el apego a la tradición e incluso la natural inercia por la permanencia de las normas o directrices ya en boga, pero con todo respeto seguimos discrepando de este juicio, a la vista de la definición legal del hecho imponible en relación con otros artículos concordantes del mismo Real Decreto, y no alcanzamos a comprender cómo se puede extraer a tenor del contexto legal, que nos hallamos en todo caso ante dos impuestos diferentes, ya que esta afirmación exige, por supuesto, la existencia de dos hechos imponibles distintos, al menos en alguno de sus elementos básicos —objetivos, subjetivos, esenciales— que generen, en definitiva, distintas deudas tributarias.

Ahora, a tenor del art. 96, en perfecta armonía con el 88, nos encontramos con la particularidad de que el período impositivo de la modalidad a) del impuesto, es prevalente y definitivo, hasta el extremo que en caso de transmisión por una persona jurídica de la propiedad de un terreno o de un derecho real, el período impositivo abarca desde la adquisición del bien por la persona jurídica, con el tope de treinta años, hasta dicha transmisión, al margen total de si el período así enmarcado comprende, o no, períodos decenales en que se haya satisfecho el impuesto por la modalidad b) y esto sólo se explica porque este último impuesto es, precisamente, a cuenta del principal, del que se deducirá. Ahora bien, como la Ley vuelve a disponer que, a los efectos de estas deducciones, sólo se considerarán pagos a cuenta las cantidades satisfechas —no simplemente devengadas— por liquidaciones efectuadas durante el período de imposición, es claro que a «contrario sensu» las cantidades satisfechas por la modalidad b), al margen o fuera del período impositivo de la modalidad a), no serán deducibles ni a nuestro juicio devueltas —no se dispone nada en la Ley—, sino incorporadas de modo definitivo a favor del erario municipal.

He ahí la virtualidad principal de esa modalidad b) operante y definitiva ya, en todo caso respecto de las cantidades satisfechas a cuenta con anterioridad a los treinta años. No se trata de una prescripción de las referidas cantidades a favor del Municipio, sino de un efecto práctico de esta modalidad al hacerse efectiva, al transcurrir el tope de treinta años del período impositivo ordinario o principal. Por eso decíamos que, en principio, sólo existe un único y real impuesto, el de la modalidad a). Porque la otra modulaci6n es tambi6n, en principio, un pago a cuenta y, en efecto, si antes de transcurrir los treinta a6os desde la adquisici6n de los bienes se6alados de la persona jur6dica, 6sta los transmite s6lo pagar6 el impuesto principal, pues las cantidades decenales ser6n deducibles. En el terreno te6rico puede darse siempre esta posibilidad de la transmisi6n de los bienes antes de los treinta a6os con elocuente significado favorable a nuestra tesis. Tambi6n puede ocurrir la hip6tesis contraria de que los terrenos no se transmitan, y entonces a medida que transcurran treinta a6os se ir6n convirtiendo paulatinamente en definitivos los devengos anteriores al tope indicado.

En la pr6ctica no suceder6 as6 de forma tan absoluta, y entonces, cumplida esta especie de condici6n de que los bienes de las personas jur6dicas tarden en transmitirse m6s de treinta a6os, a partir de su primer devengo por la modalidad b) desde su adquisici6n y siempre bajo el imperio de la nueva Ley, es cuando ante esta permanencia, inmovilizaci6n de la propiedad en el patrimonio de las personas jur6dicas, opera el impuesto en su modalidad b) como sustitutivo, con base en la misma filosof6a de la anterior tasa de equivalencia para corregir la menor transmisi6n de estos bienes por las personas jur6dicas. En cambio no vale el argumento fiscal en pro de sujetar al impuesto los incrementos de valor anteriores a los treinta a6os, ya que siendo este tope general, se beneficia m6s a las personas f6sicas.

Creemos, pues, que los bienes sujetos de las personas jur6dicas, satisfar6n el impuesto, modalidad a), en los mismos casos que las personas f6sicas, sin distinci6n alguna, 6nicamente es obvio que no operar6n transmisiones de los bienes por causa de muerte con independencia de la repercusi6n indirecta que el fallecimiento de un socio, en una sociedad civil o mercantil colectiva o la del socio no capitalista en la sociedad comanditaria, pueda tener sobre la disoluci6n y liquidaci6n de la sociedad en cuanto genere transmisiones de terreno o derechos reales, sujetos al impuesto. Bajo el r6gimen anterior, el arbitrio y la tasa de equivalencia eran perfectamente compatibles, pero la tasa ten6a sustantividad propia y verdadero significado de exacci6n independiente.

En cambio, hoy la permanencia de la titularidad de los bienes sujetos en el dominio de las personas jur6dicas, s6lo dar6 lugar, al menos inicialmente, a unas liquidaciones adelantadas o anticipadas, a cuenta del 6nico y verdadero impuesto, cada diez a6os a partir de la fecha de entrada en vigor de la Ordenanza, y siempre desde el devengo anterior del impuesto, o sea, el momento en que la persona jur6dica haya adquirido la propiedad del terreno o del derecho real sobre el mismo, hasta que se produzca el devengo o transmisi6n correspondiente al impuesto.

A nuestro modesto juicio, no alcanza esta modalidad la entidad suficiente de impuesto distinto; s6lo y como dice la Ley, es, en t6rminos generales, un pago a cuenta establecido por razones de t6cnica fiscal o pol6tica, de suavizar y ordenar el pago, para que el contribuyente no previsor no reciba de un golpe toda la liquidaci6n completa que, en estos casos, podr6a ascender a suma respetable, al propio tiempo que a los Ayuntamientos, tan escasos de recursos, les viene muy bien ir recibiendo unas cantidades peri6dicas a cuenta que, al no constituir imposici6n distinta, no grava m6s a las personas jur6dicas contribuyentes. Se crea as6 una f6rmula o modalidad en cierto modo algo parecida a la retenci6n que se efect6a en el Impuesto General sobre la Renta de las personas f6sicas —tambi6n jur6dicas—, o cuando se

decretan pagos anticipados a reserva de devengos posteriores, si bien, en el Impuesto estudiado, se establecen correctamente por la Ley con ciertas peculiaridades, pues si no se devenga el impuesto principal, las cantidades no se devuelven e ingresan definitivamente por la modalidad b).

4. Ambito del impuesto.

Perdura como norma general la sujeción al impuesto del incremento de valor experimentado durante el período impositivo: en la modalidad a), por la transmisión de todos los terrenos comprendidos en el término municipal y también por la constitución o transmisión de los derechos reales de goce limitativos del dominio, establecidos sobre los mismos. Cualquiera que sea el carácter de la transmisión: onerosa o gratuita, entre vivos o mortis causa y la naturaleza de los bienes, rústica o urbana y desde luego, al margen de su condición y calificación urbanística. No es necesario que los terrenos tengan la condición de solares conforme a la nueva L.S. T. R. de 9 de abril de 1976, ya que este carácter no es en absoluto determinante de la imposición. Asimismo, es indiferente que los terrenos o solares estén o no edificados.

Sentada esta regla general, en principio cualquier transmisión de los bienes señalados está sujeta al impuesto y el contribuyente, o en su caso el sustituto, habrá de demostrar a su cargo, el supuesto de no sujeción o la exención en que pretendan amparar su derecho.

La modalidad b) sujeta también el incremento de valor, por la pertenencia de estos mismos bienes a las personas jurídicas durante el período decenal, pues aunque en la definición legal del art. 87-1 y también en la Ordenanza fiscal tipo, en su art. 9-2, se habla de terrenos de las personas jurídicas, sin mayor especificación, es lógico que se comprenda el incremento de valor que experimenten estos mismos terrenos en su dominio y en los derechos reales de goce limitativos del mismo, pues si esta modalidad se reduce a un pago a cuenta o anticipo del verdadero impuesto de la modalidad a) u ordinaria, sólo debe y puede alcanzar a los mismos bienes. Ahora bien, por si ofreciese el tema alguna duda, quedaría de modo rotundo disipada a la luz del art. 91-a) que al hablar de esta modalidad b) del art. 87-1, dice que estará obligado al pago como contribuyente, la persona jurídica titular de la propiedad del terreno o del derecho real, y a la del art. 88-b) que al referirse al período decenal añade, o al momento en que la persona jurídica haya adquirido la propiedad del terreno, o del derecho sobre el mismo. Sancionan así ambos artículos a nuestro juicio de un modo inequívoco, a tenor del contexto de la Ley, la interpretación indicada.

Es cierto que la definición legal del hecho imponible, se refiere al objeto del impuesto, todavía con timidez técnica, sin embargo la Ordenanza fiscal tipo, en su art. 2, hace referencia expresa al hecho imponible en el enunciado de su Capítulo II y en su art. 2 dispone que constituye el hecho imponible el incremento de valor que hayan experimentado durante el período impositivo: a) los terrenos cuya propiedad se transmita por cualquier título o aquellos sobre los que se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, y b) los terrenos que pertenezcan a las personas jurídicas; esto es, sustituye la locución «objeto del impuesto» por la de «el hecho imponible», más adecuada a la técnica actual tributaria.

Al margen de las peculiaridades de la modalidad b) del impuesto y de su verdadera significación y alcance, creemos también que el devengo del impuesto opera en la modalidad a) común u ordinaria, única y exclusivamente en el momento de la transmisión de todo o parte de los terrenos sujetos, tal como era tradicional en la anterior normativa, si bien tomamos los términos transmisión de los terrenos en sentido amplio, como se calificaba en el arbitrio, pues aunque la anterior definición

del hecho imponible contenida en los artículos de la L.R.L., se refería en principio a la transmisión de los terrenos, era también indiscutible que comprendía, no sólo la transmisión de toda la finca o terreno, sino también la de cualquier porción del mismo, e incluso la de cuotas ideales proindivisas. Asimismo se estimaba objeto de gravamen, tanto la transmisión del usufructo, uso, habitación, etc., cuanto la constitución del usufructo, el uso o la habitación, las diversas clases de censos, el derecho de superficie, la renta vitalicia con transmisión de terrenos o el derecho de retracto convencional, ya que implicaban, tanto unas como otras, desplazamiento de parte de las facultades de dominio de una persona a otra. Por eso el art. 515 matizaba que se equiparaban a la transmisión del dominio, entre otras, la de la posesión a título de dueño, la del dominio útil o la del directo, pero limitadas al incremento de valor correspondiente al derecho transmitido. Sin embargo, la Ley nueva puntualiza con toda claridad y precisión, y es de agradecer, que se gravará el incremento de valor de los terrenos sujetos en los casos de su transmisión o aquellos en que se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio; recogiendo así, en su lugar y con toda claridad expresiva, la teoría anterior consagrada en la L. R. L. y elaborada por la jurisprudencia.

5. Derechos reales de goce limitativos del dominio.

En la definición del hecho imponible se sujeta al impuesto no sólo el incremento del valor de los terrenos en el momento de la transmisión de su dominio sino también el incremento de valor de los derechos reales de goce limitativos del mismo, en el momento de su constitución o transmisión. Se comprende así, de un lado, la transmisión del dominio de los terrenos, derecho real por excelencia al que se equipara sin duda alguna, la de posesión a título de dueño, y de otro lado, los derechos reales de goce limitativos de dominio sobre cosa ajena. Por lo tanto, preciso es determinar estos derechos reales, lo que intentaremos a través de nuestro C. C., de la doctrina tradicional y de la moderna, y del Decreto Básico del impuesto.

El C. C. español señala en su Libro II como derechos reales: la propiedad, tanto la que se da sobre las cosas (art. 348), como las especiales (arts. 430 y siguientes concordantes), el usufructo, el uso y la habitación (arts. 467, 523 y 529), las servidumbres (arts. 530 y siguientes). Fuera del Libro II, los censos (arts. 1.604 y siguientes), la superficie (art. 1.611), la prenda y la hipoteca (arts. 1.858 y siguientes), anticresis y retracto convencional (arts. 1.881 y 1.510). Se presentan como dudosos la opción de compra, la retención, el derecho hereditario, etc.

Ahora bien, es cierto que nuestra legislación no establece en esta materia «numeros clausus» y en consecuencia cabe el reconocimiento de más, incluso nuevos derechos reales.

Obvio que, de todos ellos, sólo interesan al impuesto los constituidos sobre terrenos, por ser exclusivamente los sometidos a gravamen y por supuesto, entre éstos, sólo los que reúnan conjuntamente los dos requisitos previstos en la definición del hecho imponible, esto es, que sean de goce y además limitativos del dominio.

El clásico civilista español, Sánchez Román, alude a este grupo cuando clasifica los derechos reales en similares al dominio (posesión a título de dueño, derechos hereditarios...), y limitativos del dominio (usufructo, uso, habitación, censos, hipotecas, prenda...). Si dentro de este último grupo se eliminan los derechos reales de garantía aludidos, por no ser de goce, y aquellos no constituidos sobre terrenos, nos encontramos con los derechos reales limitativos del dominio.

Más concreta resulta en el derecho moderno la clasificación general de la doctrina italiana (Barassi, Chironi, Dusi) en tres categorías: 1.º Derechos de goce y disposición; 2.º De simple goce, y 3.º Derechos de garantía. En nuestro Derecho la

resume Castán de forma concreta, dentro de los derechos reales, sobre cosas corporales, de protección definitiva al distinguir entre el derecho real de pleno dominio de los restringidos o limitativos del dominio en la forma siguiente: a) de goce, a') derechos reales temporales, sobre muebles e inmuebles —a nosotros nos interesan sólo estos últimos— usufructo, uso, habitación, hoy había que añadir el derecho de superficie sobre el suelo urbano; b') derechos reales inmobiliarios de duración perpetua o indefinida como corresponde a los censos y al derecho de superficie sólo cuando se constituya en la misma forma y c') cargas reales de duración no prefijada, como las servidumbres; b) De garantía, prenda, hipoteca, anticresis; c) De adquisición, retracto, tanteo, opción. La retención dentro de las de garantía no es propiamente un derecho real. En realidad si eliminamos los referentes a los muebles, y los derechos de garantía a excepción de la anticresis y los de adquisición, por exclusión tendremos los derechos reales de goce limitativos de dominio que aquí nos interesa. Entre los derechos de garantía exceptuamos la anticresis porque su naturaleza es mixta de garantía y de goce, y desde luego restrictiva del dominio. En consecuencia, a nuestro juicio, se debe entender sujeta al impuesto tanto en su constitución como en su transmisión.

El Decreto regulador, no con criterio exhaustivo, sino meramente enunciativo, hace referencia expresa al usufructo, al uso, a la habitación, al derecho de superficie, censos enfiteúticos y reservativos a las servidumbres, aunque para declararlas exentas, y al derecho a elevar sobre el suelo o subsuelo de los edificios, además de aludir como consecuencia residual a la situación del dominio en nuda propiedad.

Pensamos que comprenderá como derechos reales de goce limitativos del dominio, el usufructo, uso o habitación, los censos, la anticresis y el derecho de superficie sobre bienes inmuebles. Así los contempla de modo específico el Real Decreto 3.050/76 en diversos artículos. Respecto de la anticresis, esto es, la transmisión del inmueble para que el acreedor con sus frutos amortice intereses y capital tal como la configura nuestro C. C. (art. 1.881), entendemos, aun reconociendo lo dudoso del caso, que es un derecho real restrictivo o limitativo del dominio y de goce porque aprovecha los frutos aunque afectos al pago de intereses. Creemos, en cambio, excluidos, como estuvieron siempre, los demás derechos de garantía como la hipoteca que al ser derecho de garantía real, asegura el pago de la deuda, pero no constituye en esencia un derecho real de goce de la naturaleza aludida. En cuanto a las servidumbres, a nuestro juicio derecho real de goce restrictivo del dominio, el Real Decreto las excluye de modo expreso, circunstancia que simplifica extraordinariamente esta imposición en una materia tan compleja y que en realidad no es muy sustancial en el aspecto económico, factor en principio determinante de los impuestos.

Nos parece satisfactoria esta mejora técnica del Decreto en la formulación del hecho imponible del impuesto, aun cuando creemos que no amplía en este punto el ámbito del impuesto respecto del arbitrio y que en realidad una acepción amplia pero correcta de la transmisión, sin distingos que la Ley no permite, comprendería ya la constitución de los aludidos derechos reales al igual que comprende su extinción, ya que la extinción de un usufructo o redención de un censo, implican un desplazamiento de parte del dominio de quien ostentaba la titularidad del derecho real a quien conservaba el verdadero dominio con su centrípeto poder de atracción. Sin entrar en el fondo de esta materia de la transmisión, que será objeto de estudio en capítulo especial, conviene, como orientación, no perder de vista que los bienes sirven a sus dueños conforme al derecho de dominio, y en consecuencia es evidente que se producirá una transmisión de todo o parte del dominio o de un derecho real de goce limitativo del mismo, cuando el dueño del terreno constituya por cualquier título, por ejemplo un derecho de usufructo a favor de otra persona o bien transmita

su nuda propiedad, porque a la vez que se constituye un derecho real, se produce una transmisión mayor o menor; en cambio en este último caso de transmisión de la nuda propiedad de un terreno, entendemos que este acto estará sujeto al impuesto, pero no el usufructo que se reserve el propietario, ya que esta facultad de disfrute y goce le correspondía ya por el derecho de dominio, por lo tanto no se constituye ningún derecho real «ex novo», sino que simplemente el dueño conserva ciertas facultades del derecho de propiedad; evidente que en estos casos no opera tampoco ninguna transmisión de todo o parte del dominio del terreno sujeto de una persona a otra. Incuestionable que, constituido ya un derecho real de goce, usufructo, censo, etc., la transmisión de estos derechos reales quedará sujeta al impuesto, de conformidad con la definición legal del hecho imponible comprendida en el art. 87-1 del Decreto.

6. Elementos.

Como la configuración del hecho imponible se ha de precisar no sólo en su aspecto positivo sino también en su aspecto negativo con la contemplación legal de los supuestos de no sujeción, que han de ser objeto de un estudio en capítulo separado, se ha de tratar en este capítulo dentro de los elementos, primero el elemento espacial y, en segundo lugar, y desde luego, el elemento subjetivo, ya que en el orden sistemático que planeamos, el análisis del elemento temporal, la transmisión y el incremento de valor con la determinación de bases y tipos, serán objeto de capítulos independientes.

A. *Elemento espacial.*

Ya fueron expuestas en el planteamiento e introducción de este trabajo, y a ellos nos remitimos, las peculiaridades relativas al ámbito de aplicación obligatoria del impuesto y también al facultativo, al de la Ordenanza tipo y a la de la conservación del arbitrio en los municipios de población de derecho inferior a 20.000 habitantes que no sean capitales de provincias, siempre que lo tuviesen establecido, y al carácter potestativo de plena libertad ya aludido para que puedan conservarlo o constituir o no el nuevo impuesto, si bien, si adoptan esta última decisión, lo será con arreglo a la nueva normativa; razón por la cual poco hay que añadir o comentar sobre el elemento espacial del impuesto, dado lo referido al arbitrio de plus valía, pues los principios ya sentados son de total aplicación al nuevo impuesto. Únicamente se recordará que el cuadro de vigencias del Real Decreto de 1976, confirma la del Decreto-Ley de 10 de agosto de 1954 que adoptó el régimen de Alava al Libro IV de la L. R. L., y que, dado el estricto carácter real o territorial del impuesto, se devengará —*Lex rei sitae*— en el municipio o municipios donde estén situados los terrenos sujetos, a los que de modo forzoso se han de referir los derechos reales de goce limitativos del dominio, tanto en la modalidad a) como en la modalidad b) respecto de los terrenos pertenecientes a las personas jurídicas, cualquiera que sea el lugar en que se otorguen los actos o contratos que originen la transmisión del dominio de los terrenos, o tenga su domicilio la persona jurídica u ocurra el fallecimiento del propietario de la finca. En todo caso, el momento del devengo determinará la aplicación de la normativa vigente en donde estén situados los terrenos, cuyo incremento de valor grava el impuesto.

De estos enunciados, surge, como ilustra Silvan, la derivación o concurrencia, natural y lógica, de la atribución de la competencia para exaccionar el arbitrio de plus valía —igual regla es aplicable al impuesto—, al Ayuntamiento en que radican los terrenos, facultándole para ello con exclusión de todo otro Municipio, tanto si éste fuere en el que tiene su domicilio o vecindad el transmitente del inmueble, como el lugar en que se otorgó o se causó el acto jurídico de transmisión. Esto señala la diferencia que se observa en la competencia de este impuesto con otros del tráfi-

co jurídico territorial, como el de derechos reales, hoy el de transmisiones patrimoniales, si bien se debe reconocer que esta peculiaridad dificulta la tarea investigadora.

B. *Elemento subjetivo del hecho imponible del impuesto.*

Obvio que por el hecho imponible se ha de concretar a las personas titulares de la imposición, y a su vez, a quienes están obligados a ello. En este impuesto municipal, es claro que el Ayuntamiento —Entidad territorial— en cuyo término estén ubicados los terrenos, es el sujeto activo de la potestad de imposición y, a la vez, de su competencia y, como tal, el sujeto activo de la prestación tributaria. Ya apuntamos que se ha de precisar el sujeto pasivo de la facultad de imposición, incardinado en el principio de legalidad, art. 10 L. G. T. (20) —contrapuesto al activo— de un lado, o sea, en expresión de Jarach «la vinculación de un sujeto al hecho imponible», en realidad es el titular del hecho imponible, esto es, el que está obligado al cumplimiento de la prestación tributaria, que puede ser contribuyente o no, ya que la Ley por razones técnicas puede imponer a una persona no contribuyente la titularidad de sujeto pasivo con obligación de pago material y formal, incluso con obligación de declarar y en su caso autoliquidar y aportar datos, para facilitar la liquidación correspondiente, etc.

a) El sujeto pasivo en las dos modalidades del impuesto.

El Real Decreto de 1976, 3.250, dispone que estarán obligados al pago del impuesto en concepto de contribuyentes:

1.º En la modalidad b) la persona jurídica titular de la propiedad del terreno o derecho real.

La determinación de la persona jurídica como contribuyente tiene importancia especial, ya que en este concepto determina la aplicación de las exenciones establecidas en el art. 90 del Real Decreto que, de modo inequívoco, dispone que estarán exentos del impuesto los incrementos de valor correspondientes, cuando la obligación de satisfacerlo recaiga como contribuyente —no como sujeto pasivo no contribuyente— sobre las siguientes personas y entidades... Cierto que, aunque estas exenciones se refieren al impuesto en su modalidad ordinaria, alcanzan también a la modalidad b), pues a nuestro juicio, si la exención se concede a la modalidad principal, comprende indefectiblemente a la secundaria o modalidad b), ya que si se les exime del pago del verdadero impuesto, carece de sentido obligarles al abono de cantidades a cuenta. Desaparecida, pues, la obligación principal, desaparece también la accesoría.

2.º En la modalidad a) u ordinaria, se distingue entre las transmisiones a título lucrativo, de un lado, y el de las onerosas del otro, a fin de imponer la obligación de contribuir a la persona titular del dominio o derecho real de goce limitativo del mismo, que materialice su beneficio o el incremento de valor que experimenten estos bienes no debido a su esfuerzo personal. Así: A) en las transmisiones a título lucrativo estará obligado al pago en concepto de contribuyente el adquirente, conforme al apartado b) del art. 91-1, que es, en efecto, quien realmente se beneficia del incremento de valor de los terrenos o derechos reales, tal como sucede con quien reciba estos bienes en concepto de donación inter vivos o mortis causa, o en concepto de herencia o legado; B) en cambio, en las transmisiones a título oneroso dispone el apartado c) del mismo art. 91-1 del Decreto, que el obligado al pago en concepto de contribuyente será el transmitente, ya que él no sólo recibe el beneficio o incremento de valor objeto del impuesto, sino que además en estos casos, ca-

(20) El sujeto pasivo en la relación tributaria no es sólo titular de obligaciones, sino también de derechos, de garantía y tutela en su relación con el Fisco.

si siempre lo realiza de modo efectivo no potencial; de ahí la justicia de su obligación de contribuir. Ahora bien, la Ley por razones técnicas —comodidad y efectividad en el pago— dispone en el precepto analizado, que en estos supuestos de transmisiones onerosas el adquirente tendrá la condición de sustituto del contribuyente, salvo en aquellos casos en que el adquirente sea una de las personas o entidades que disfruten de exención subjetiva con arreglo a lo dispuesto en el art. 90.

Sólo plácemes merece este precepto que, al sustituir con modificaciones el concordante art. 517 de la L. R. L., mejora su técnica jurídica incluso en los términos utilizados y lo armoniza con el régimen de exenciones, aclarando así este importante problema planteado bajo la normativa anterior.

También con gran precisión, define y aclara en relación con la L. G. T. quién es el contribuyente y quién es el sustituto del mismo, tema tan analizado y discutido como ya señalábamos al tratar del arbitrio. Incluso en otros preceptos llega a puntualizar las obligaciones del sustituto no sólo en cuanto al pago del impuesto sino también de su deber de presentar en plazo las declaraciones correspondientes (art. 97-1).

b) La repercusión legal del impuesto y su procedimiento especial de reclamación económico-administrativa.

El inciso 2 del precepto analizado determina que, cuando el adquirente tenga la condición de sustituto del contribuyente con arreglo a lo dispuesto en el apartado c) del número anterior, podrá repercutir, en todo caso, al transmitente el importe del gravamen. En igual sentido el art. 9-1 de la Ordenanza fiscal tipo. Como ya comentamos esta situación al tratar del arbitrio, allí nos remitimos para evitar repeticiones inútiles. Únicamente haremos constar, a título de opinión personal, que la nueva normativa permite ya la repercusión del impuesto pagado por el sustituto en todo caso al transmitente, al suprimir con intencional acierto la frase «salvo pacto en contrario», que empleaba el art. 518 de la L. R. L. cuando se refería a esta repercusión, sustituyéndola por la de «podrá repercutir en todo caso».

Parece lógico y sobre todo equitativo, tratándose de un impuesto social, que la Ley con toda nitidez trate de percibirlo de la persona que realmente se beneficia de estas plusvaloraciones no debidas a su esfuerzo, a fin de que sean recuperadas por la comunidad, y que encuentre fórmulas idóneas para que en las transmisiones onerosas entre vivos, este impuesto sea efectivamente abonado por quien realmente se beneficia y que por el contrario no recaiga sobre el adquirente que vería así aumentado sustancialmente el precio del terreno, respaldando con frecuencia la especulación del suelo. Será difícil dar solución total a este problema, pero la Ley debe esforzarse en ponerle coto de forma radical, o al menos atenuarlo, incluso con prohibición expresa de pacto contra esta norma, pues desde esta perspectiva, aun cuando sin duda se trate de encubrirlo con aumento de precio, ello será siempre una traba a su utilización y en cierto modo ayudaría a paliar su frecuencia, al suponer al menos un aumento de la base de éste y otros impuestos sobre transmisiones o aumentos de valor. Debemos pensar en que, aparte de la importancia económica de estos pactos, si no van directamente contra la Ley, al menos sí contra su espíritu, y que resultaban casi inmorales y desde luego vejatorios, al provocar que este impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos sea en la práctica a cargo del adquirente a título oneroso, quien no sólo no se aprovecha de las plusvaloraciones, sino que para mayor escarnio paga por quien las embolsó. Abogamos en general por que los impuestos sean a cargo de quienes dispongan las Leyes, y en consecuencia abonados por ellos; quizá, en algunos casos, al no concretarse esta materia en las transmisiones del dominio y demás derechos reales así será; sin embargo, son tan frecuentes en la práctica estos pactos sobre el abono de los tributos que en

algunas plazas, como por ejemplo en La Coruña, predominaba antes como uso mercantil en las compraventas de este carácter, el criterio de que en casos en que no se especificase a cargo de quién corría el pago del arbitrio de plus valía, sería satisfecho por el adquirente.

En general, estos pactos sobre abonos de impuestos operaban al margen del Derecho fiscal y se reputaban válidos en el Derecho civil. La Hacienda percibe el tributo de las personas obligadas por la Ley fiscal —contribuyente o sustituto— y se desentiende de cualquier otro pacto interno entre los interesados. Hoy, sin embargo, nos parece que la orientación legislativa debe ser contraria, y lo es, a estos pactos con base en que los tributos no sólo tienen fines recaudatorios de recursos, sino coadyuvar a la mejor política económica y al progreso social y a la mejor y más justa distribución de las rentas como lo consagra la L. G. T., y hoy la C. que concibe a la Nación española como un Estado Social de Derecho. Por lo tanto, el norte a seguir ha de ser opuesto a la alteración de las normas legales tributarias, salvo cuando la propia Ley fiscal autoriza la repercusión.

Nos place comprobar que ya el Real Decreto Legislativo de 12 de diciembre de 1980, al desarrollar la Ley de Bases sobre el procedimiento económico administrativo y por supuesto el correspondiente R. P. R. E. A. de 20 de agosto de 1981, dan un paso importante en esta nueva tendencia al reivindicar y canalizar esta parcela de repercusión fiscal prevista por la Ley, a través de la revisión económica administrativa y correspondiente acceso a la contencioso administrativa.

En resumen, es loable la nueva normativa del impuesto al seguir esta orientación que se concreta, en este caso estudiado, a la supresión de la prevalencia de lo dispuesto sobre el particular en el art. 518 de la L. R. L. en cuanto impedía la repercusión por pacto en contrario y su sustitución por la norma imperativa de que «podrá repercutir en todo caso», de donde se deduce, a nuestro juicio, que, al derogar de forma deliberada el legislador esta norma anterior y disponer que el sustituto que abonó el impuesto puede repercutir sobre el contribuyente la cantidad abonada, impide con toda claridad la efectividad de cualquier pacto sobre este extremo entre las partes. Pacto que entendemos contra la Ley y nulo de pleno derecho. No obstante, para mayor seguridad, quizá el legislador debió de plasmar en la norma una prohibición expresa del pacto en contrario y su sanción con la nulidad plena. Si el contribuyente es conforme a la Ley el titular del hecho imponible obligado en definitiva al pago, ya que este carácter no lo pierde porque la Ley fiscal señale por conveniencia un sustituto o representante con obligación formal y material de pagar, es lógico que la Ley le permita su repercusión en todo caso de contribuyente. En consecuencia cualquier pacto en contrario de la Ley debe ser nulo al alterar la persona que debe soportar la carga tributaria; determinación del derecho público que no puede ser eludido.

c) Distribución de la cuota en el supuesto de retracto arrendaticio de viviendas: su inserción en la Ordenanza fiscal tipo.

Por último, el inciso 3.º del artículo regula el caso singular, aun corriente, de la adquisición de viviendas por el arrendatario en virtud del derecho de tanteo y retracto que la L. A. U. establece, problema también discutido en el campo doctrinal y de la jurisprudencia. Al efecto para estos supuestos del ejercicio de estos derechos reales, mediante la capitalización de la renta, a los tipos establecidos en el art. 53 de la L. A. U., la cuota del impuesto se repartirá entre el propietario y el inquilino según la antigüedad del arrendamiento y la parte a sufragar por el inquilino, se fijará con arreglo a la escala que determina el artículo.

Hasta 5 años de antigüedad	20 %
De 5 a 10 años	30 %
De 10 a 15 años	40 %
De 15 a 20 años	50 %
De 20 a 30 años	60 %
De 30 a 40 años	70 %
De 40 a 50 años	80 %
Más de 50 años	90 %

Si el gravamen debe recaer en la persona beneficiada con el incremento de valor, es lógico y justo que en estos casos concretos en que la Ley facilita el acceso del arrendatario a la propiedad de la vivienda o local arrendado a un precio preestablecido de capitalización con relación a la renta congelada o al menos controlada, que sobre ellos recaiga también en parte, el pago del impuesto a tenor del beneficio recibido, según este precio que podemos denominar de «tasa» y que a su vez el propietario pague también, pero sólo de conformidad al beneficio que perciba.

En este supuesto concreto, no sería equitativo la aplicación de la norma general que señala sólo como contribuyente en las transmisiones onerosas de terrenos al transmitente. En realidad, es de notar que ante el ejercicio de derecho real de retracto, en este caso legal, debe tenerse presente que su ejercicio implica una subrogación y que por lo tanto la transmisión es sólo una (21).

La Ordenanza fiscal tipo regula el elemento subjetivo del hecho imponible en su Capítulo IV y comprende tres artículos del 7 al 9 que no presentan especial interés, debido a que casi literalmente reproducen los artículos del Decreto 3.250 de 1976. Sólo el art. 9.º, apartado 2.º, de la Ordenanza, contiene un nuevo e interesante párrafo al tratar del porcentaje de la cuota que le corresponde pagar al inquilino en los casos de la adquisición de la vivienda por el ejercicio del derecho de tanteo y retracto a medio de la capitalización, cuando dice: «y en consecuencia, éste —se refiere al arrendatario— no podrá repercutir sobre aquél —el propietario— la parte que a él le corresponda sufragar». Es interesante y esperanzador comprobar cómo la propia Ordenanza aludida tiene en cuenta, aunque sólo se exprese en este caso concreto, un claro criterio opuesto a los pactos sobre repercusión del impuesto que tiene un acentuado carácter social; circunstancia que, a nuestro juicio, anima a ratificar la tesis ya expuesta del carácter imperativo de la repercusión del impuesto en todo caso por el sustituto, sujeto pasivo, al transmitente contribuyente en las cesiones onerosas.

Si homologamos la nueva normativa reguladora de este elemento subjetivo del impuesto, vemos cómo guarda perfecta sintonía con los artículos de la L.G.T. 31 y siguientes concordantes que desarrollan esta materia. Comprobación alentadora que contribuye a la coherencia del ordenamiento jurídico.

(21) Aunque casi sea ocioso para juristas, conviene recordar que estos derechos de tanteo y retracto se conceden a los arrendatarios sólo para los casos en que se vendan las casas por pisos o plantas agrupadas a otros; lo mismo si se trata de adjudicaciones de vivienda por división de la cosa común, salvo si se adquirió la casa por herencia o legado o con anterioridad al 1.º de enero de 1970. Por lo tanto no procede cuando se transmiten casas completas, salvo aquellas arrendadas a un solo arrendatario y además en supuestos de venta con precio superior al que resulte de la capitalización de la renta señalada sólo será efectivo el tanteo y retracto por el precio establecido en la venta o adjudicación, si es que le conviene, pues este precio no puede sustituirse por el de capitalización; únicamente si el precio excede, podrá el arrendatario impugnar la venta a los solos efectos de que el nuevo adquirente no pueda resolver el contrato de arrendamiento por necesidad, todo ello sin perjuicio, en su caso, de la acción de simulación. La referida acción de impugnación de la venta no entraña en modo alguno el ejercicio de la acción de retracto por el precio de capitalización frente a otro superior al establecido en la compraventa. Esta será, pues, válida y la impugnación en caso de éxito, queda limitada a la declaración de que el precio de venta es superior al de capitalización que no producirá más efecto que el vetar la acción de resolución del contrato por parte del arrendador.



CAPITULO TERCERO

TERRENOS SUJETOS Y NO SUJETOS

I.—TERRENOS SUJETOS Y NO SUJETOS EN EL ARBITRIO DE PLUS VALIA.

1. **Concepto general: sujeción, no sujeción y exenciones.**
2. **La sujeción como regla general.**
3. **Supuestos de no sujeción.**
4. **Concepto de explotación agrícola, forestal, ganadera y minera.**
 - A. *En el ordenamiento jurídico.*
 - B. *En la doctrina científica.*
 - C. *En la doctrina legal.*
 - D. *Estudio específico:*
 - a) Explotaciones agrícolas.
 - a') Concepto cualitativo: no excluyente de la explotación modesta.
 - b') Relatividad de los beneficios.
 - c') Unidad en la explotación de diversas fincas.
 - b) Explotaciones forestales.
 - c) Explotaciones ganaderas.
 - d) Explotaciones mineras.
5. **Concepto de solar a los efectos de la sujeción al arbitrio de plus valía.**
6. **Terrenos destinados a viales, parques, zonas verdes o centros de E.G.B.**
7. **Momento a que ha de referirse la sujeción o no sujeción de un terreno al arbitrio de plus valía.**
8. **La prueba de la no sujeción: su carga.**

II.—LOS TERRENOS SUJETOS Y NO SUJETOS EN LA NUEVA REGULACION DEL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS.

1. **Ideas básicas.**
 - A. *Clasificación de las servidumbres y de las aportaciones de terrenos a la sociedad conyugal y adjudicación en caso de disolución.*
2. **Permanencia de la sujeción como regla general.**
3. **Supuestos de no sujeción de los terrenos.**
 - A. *Destino a explotaciones.*
 - B. *Carácter no urbano:*
 - a) No acogida de la fórmula de exclusión, valor índice-valor superior al triple de la capitalización al 4 % de la base de contribución rústica y pecuaria.
 - b) Crítica a dicha fórmula y a la nueva remisión del concepto de solar a la Ley del Suelo.

c) Clasificación del suelo.

Primero. Condición de solar y calificación del suelo.

Segundo. Suelo Urbano.

Tercero. Suelo urbanizable programado o que vaya adquiriendo esta última condición.

4. Prueba de la no sujeción.

5. La sujeción y no sujeción en la Ordenanza fiscal tipo.

CAPITULO TERCERO

TERRENOS SUJETOS Y NO SUJETOS

I.—TERRENOS SUJETOS Y NO SUJETOS EN EL ARBITRIO DE PLUS VALIA.

1. Concepto general: sujeción, no sujeción y exenciones..

El concepto del hecho imponible se perfila en el Derecho español, en primer lugar desde un aspecto positivo o incluyente, cuya definición ya analizamos, y en segundo lugar en un aspecto negativo o excluyente, para determinar los actos no sujetos marginados del mismo. Al primer aspecto hace referencia el art. 28 de la L. G. T., y al segundo, el que ahora nos interesa para su estudio, el art. 29, cuando preceptúa que la Ley completará la determinación concreta del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción.

A este sistema delimitativo se había adelantado ya la L. R. L., pese a datar de mucho tiempo atrás, cuando al definir el hecho imponible del arbitrio de plus valía en su art. 510 y 514, decía en el aspecto positivo, que constituía su objeto el incremento de valor que en un período determinado de tiempo experimenten los terrenos sitos en el término municipal de la imposición, cuando se transmitan, estén o no edificados; y en el aspecto negativo añadía: «con excepción —alude a la no sujeción— de aquellos afectos a las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mineras que, además, no sean solares a tenor del art. 499».

Las exenciones se comprendían en el art. 520, en cuyo apartado 5 se aclaraba que este derecho ha de referirse siempre a la persona o Entidad sobre la que recae el arbitrio, con total abstracción de la obligada al pago.

Para evitar cualquier confusionismo, provocado casi siempre por el uso impropio y extensivo de la palabra exención, conviene matizar desde este momento, la distinción entre actos sujetos, no sujetos y exentos.

La sujeción implica la realización concreta del hecho imponible previsto por la Ley, que es fuente de la prestación tributaria vinculante para un sujeto determinado a quien le impone el deber de la prestación.

La no sujeción implica, claro está, la falta de realización de este hecho imponible.

La exención, supone que se ha producido el hecho imponible, pero sus efectos jurídicos en orden al derecho del Ente público a exigir el impuesto con obligación correlativa del titular del hecho imponible, se enervan por determinadas razones.

Aunque toda exención beneficia siempre al titular del hecho imponible, con proyección subjetiva concreta, su clasificación en objetivas y subjetivas se verifica teniendo en cuenta la razón o fundamento de su concesión, o sea, si se inspira en méritos o características específicas de la persona obligada, será de carácter subjetivo, y por el contrario tendrá carácter objetivo cuando se inspire en la naturaleza o características de la operación gravada, para el logro de fines de política fiscal. Al

Estado le conviene a veces conceder exenciones impositivas subjetivas a determinados Entes públicos, organismos paraestatales, instituciones benéficas o de fines sociales, etc., y otras veces objetivas, teniendo en cuenta ciertos motivos de interés general, como por ejemplo el desarrollo económico-social, la construcción de viviendas de protección oficial o carácter social, la promoción de industrias de interés nacional, etc. Sin embargo, la técnica hoy dominante tiende a restringir la concesión de exenciones por afectar y constituir en realidad grietas al principio de la generalidad tributaria.

La exención, en definitiva, implica una teórica sujeción, al contrario de la no sujeción que supone en todo momento una auténtica inexistencia del hecho imponible. Sobre este particular, dice el profesor Sainz de Bujanda que la no sujeción no precisa norma alguna que la declare; la exención, en cambio, precisa la que la sujeta al impuesto y la que la exime, toda vez que opera por las normas que configuran el hecho imponible y determinan los sujetos pasivos de la imposición. Si las normas de no sujeción no existieran, el resultado jurídico habría de ser el mismo: la inexistencia de la obligación tributaria.

La definición del arbitrio en la Ley, en la doctrina científica y en la doctrina legal, completa, dentro de un orden lógico, el estudio de la sujeción y la no sujeción de los terrenos al arbitrio, tema que pasamos a desarrollar.

2. La sujeción como regla general.

En principio todos los terrenos del término municipal de la imposición, edificados o no, sean rústicos o urbanos, estaban sujetos al arbitrio con la única salvedad de los destinados a explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales y mineras que a su vez no sean solares.

Todos los proyectos primeros sobre el arbitrio abundaban ya en esta idea, como el proyecto de Canalejas de 1910 —lo concebía como exacción local— y los de Bugallal y Alba de 1915 y 1916 —como impuesto estatal—; en efecto, el art. 57 del primero, disponía que los Ayuntamientos podían imponer un arbitrio sobre el aumento de valor que obtengan en determinado período de tiempo los terrenos sitos en los términos municipales con las condiciones establecidas en la Ley y el segundo igual sujetaba los aumentos de valor de las fincas rústicas o urbanas al tiempo de su transmisión por actos inter vivos o mortis causa.

El Real Decreto de 13 de marzo de 1919 que por primera vez estableció este arbitrio en favor de los Ayuntamientos, lo determinó en idénticos términos, si bien exceptuaba a los terrenos afectos a explotaciones agrícolas o mineras que no sean solares.

Era presupuesto básico, como se indicaba, que el terreno estuviese situado en el término municipal, cuyo Ayuntamiento hubiese constituido el arbitrio. Era una exigencia ineludible del principio territorial. Su vigencia exigía, pues, acuerdo de imposición adecuado y aprobación de la preceptiva ordenanza e índices del impuesto. En otro caso el arbitrio no existía y no podía aplicarse.

En cambio era indiferente en principio que los terrenos sean rústicos o urbanos. Conviene insistir en ello, ya que fueron frecuentes las reclamaciones en vía de revisión económica-administrativa y también ante las Salas de lo Contencioso-Administrativo, en que se alegaba como causa de no sujeción el carácter no urbano de los terrenos, unida generalmente a una correlativa alegación de su carácter rústico, avalada con datos documentales o meros recibos de la contribución. Reclamaciones endebles, al ser lo cierto que un terreno por el mero hecho de no ser urbano, no quedaba excluido o no sujeto al arbitrio, y aun cuando fuese rústico y se dedicase incluso a cultivo, tampoco sin más estaba no sujeto, pues hacía falta que se de-

dicase a una explotación agrícola, ganadera, forestal o minera. Concepto éste de los llamados jurídicos indeterminados que no se identifica con el carácter rústico del terreno ni con su destino a merc cultivo.

Esta circunstancia llevaba normalmente al más absoluto fracaso a la generalidad de estos recursos; por eso, ante esta realidad, conviene recordar con toda lealtad el error en que se incurría, para evitar en el futuro reclamaciones estériles y sobre todo gastos y pérdidas de tiempo a los contribuyentes, ya que la doctrina legal presenta en este punto una paulatina pero drástica evolución restrictiva, quizá demasiado rígida actualmente.

Pensamos que los contribuyentes insistían en estas reclamaciones: primero, al estimar con simplicidad los terrenos no urbanos como rústicos, y éstos como no sujetos al impuesto, al estar cultivados, criterio que en principio adoptó la jurisprudencia; segundo, al creer, con ligereza, que sólo los solares están sujetos, al confundir la alusión del art. 510 de la L. R. L. solamente para excluir de la no sujeción de los terrenos dedicados a explotaciones los que sean solares; tercero, al identificar la idea de plus valía a las ganancias especulativas de solares y suelo en general, que son los casos más fundados y frecuentes objeto del arbitrio.

Esta regla general de sujeción al arbitrio ha sido formulada con reiteración en múltiples sentencias de nuestro Tribunal Supremo, dentro de las cuales recogemos las declaraciones siguientes: «sujetos a la regla general están todos los terrenos sitos en el término municipal, se hallen o no edificadas» —6 febrero 1967—; «el arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos grava, en principio, a todos los del término municipal, sin más excepción que aquellos que forman parte de una explotación y que además no sean solares» —28 abril 1968—; «es principio general que quedan sujetas 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 que no siendo solares están afectos a explotaciones...» —18 junio 1970— (22); también la de 19 de octubre de 1975 (Ar. 3.655) aclara que partiendo de los preceptos rectores del arbitrio, arts. 510 a 524 L. R. L. completados por los arts. 106 al 112 del R.H.L., nos permiten extraer y establecer que la noción del arbitrio determina «sujetas al gravamen en principio todas las fincas siendo la no sujeción, la excepción que solamente se da cuando en los terrenos transmitidos concurren las circunstancias previstas en el art. 510; la una positiva, que se trate de terrenos afectos a explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mineras; y la otra, negativa, que no tengan además la condición de solares, a tenor de lo dispuesto en el art. 499 de la citada Ley», constituyendo la «ratio» de esta imposición la existencia de un mayor valor en la propiedad, en comparación con el menor precio que tuviere al adquirirlas el propietario que ahora las transmite, «inter vivos» o «mortis causa» siempre que su diferencia de precio no pueda atribuirse exclusivamente, a los esfuerzos, desvelos y trabajos del propietario sino a las circunstancias contingentes y derivadas de la mejora de núcleo o zona en donde están ubicadas».

3. Supuestos de no sujeción.

La regla general de sujeción enunciada, tiene ciertas salvedades. La propia definición del art. 510 citado, declaraba no sujetos a los terrenos afectos a las explotaciones agrícolas forestales, ganaderas y mineras que no tengan además la condición legal de solares, a tenor de lo dispuesto en el art. 499, norma reproducida del

(22) En el mismo sentido la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de julio de 1971 cuando expresa que «el arbitrio sujeta en principio, y como norma general, a todos los terrenos del término municipal, tanto si son solares como si no lo son, estén edificadas o no»; la de 14 de octubre de 1975 cuando dice «en un principio se halla sometida al arbitrio toda transmisión de terrenos siendo excepcional la excepción; igual la de 23 de mayo de 1977 y la de 28 de enero de 1978 (Ar. 152) con cita de otras anteriores como la de 19 de noviembre de 1971 (Ar. 4612), 4 de octubre de 1975 (Ar. 3500) y 16 de diciembre de 1975 (Ar. 4993).

art. 422 del Estatuto municipal que declaró ya terrenos no sujetos los «afectos a explotaciones, agrícolas, forestales, ganaderas o mineras que no tengan la condición de solar».

De conformidad con la definición legal del hecho imponible del arbitrio, para la no sujeción de los terrenos era precisa la concurrencia de una circunstancia positiva: que los mismos estuviesen dedicados a una explotación de las especificadas; y otra negativa, que no fuesen solares, a tenor de lo dispuesto en el art. 499 de la misma Ley, pues entonces, aun pese a estar dedicados a dichas explotaciones, estarían sujetos al impuesto. Estos requisitos habían de coincidir, claro está, en el momento del devengo que la Ley identificaba con el de la transmisión de los terrenos. Criterio que confirmaban las sentencias del Tribunal Supremo de 27 de marzo de 1967, 7 de octubre de 1968, 3 de noviembre de 1969, 5 de mayo de 1970 y 5 y 19 de noviembre de 1971.

Por supuesto que la nueva dedicación o destino del terreno dada por el adquirente, quedaba al margen y no jugaba en absoluto a los efectos de la sujeción o no sujeción; sólo constituía a lo sumo un indicio a valorar dentro del conjunto, que no llegaba a ser determinante.

Obvio, que no están sujetos al arbitrio los terrenos situados fuera del término municipal y que tampoco están sujetos los situados en cualquier término municipal en el que el Ayuntamiento no hubiese constituido el arbitrio con la aprobación de la correspondiente Ordenanza. En realidad, más que ante un acto estricto de no sujeción, nos encontrábamos con la inexistencia del impuesto. Estos supuestos excepcionales descansaban en el carácter territorial y en el principio de legalidad del arbitrio.

También se debe recordar que la falta del hecho imponible, bien total o de alguno de sus elementos, produce como consecuencia una no sujeción, como sucede en los casos en que no existe incremento de valor de los terrenos durante el período impositivo, falta de transmisión, etc.

Y ya, dentro del estudio del supuesto legal de no sujeción, se presenta la gran dificultad de determinar qué ha de entenderse por explotación, especialmente agraria, y por solar, ya que la calificación de esas figuras se enmarca en el campo que la técnica jurídica moderna denomina conceptos jurídicos indeterminados, que exige una calificación ulterior, con empleo de juicios de valor, para determinar en cada caso concreto que se presente, si en realidad los terrenos deben estimarse afectos o no a las explotaciones previstas y si además no son solares a tenor del art. 499.

4. Concepto de explotación agrícola, forestal, ganadera o minera.

No existía en las normas específicas, reguladoras del arbitrio de plus valía una definición o concepto de lo que había de entenderse por explotación agrícola. Su concreción legal entrañaría un avance plausible de perfeccionamiento legislativo que sería muy bien acogido. Evitaría, sin duda, las múltiples reclamaciones que se formularan con base casi única o fundamental en la determinación del concepto de explotación agrícola. Sólo se establecía en el Estatuto de 1924, de modo concreto, en su art. 386-3.º, hoy ya derogado. Se impone, pues, estudiar esa calificación dada su importancia, con sumo cuidado, en el conjunto del ordenamiento jurídico, en el campo de la doctrina científica y por último en la doctrina legal, máxime cuando es tema de aplicación común tanto el arbitrio como el nuevo impuesto, al permanecer idéntica regla de no sujeción en el R. D. 3250/76 de 30 de diciembre, básico del impuesto, en su art. 87-2 cuando excluye el incremento de valor de los terrenos destinados a una explotación agrícola, ganadera, forestal o minera, a no ser que dichos terrenos tengan la condición de solares o sean calificados como urbanos, urbanizables, programados o adquieran con posterioridad este último carácter.

A. *En el ordenamiento jurídico.*

La explotación agraria es, en puridad y en principio, una realidad de origen socio-económico; se presenta como una combinación de factores de producción, tierra, organización, técnicas para lograr frutos agrarios. Estos elementos fácticos son susceptibles de prueba. Ahora bien, cuando el ordenamiento jurídico se refiere a la explotación agraria, esa realidad económica pasa a ser un concepto jurídico, que interesa al derecho como medio de producción de efectos jurídicos. De ahí deviene la dificultad en la búsqueda de soluciones concretas a este concepto jurídico en diversas disciplinas. La normativa hace a ella alguna referencia específica en diversos preceptos. Aparte del art. 1.056 del C. C., en el art. 43 de la L. A. R., en el 44 del R. H., en la Ley de 27 de abril de 1945 y en la de Concentración Parcelaria de 1956, en el art. 63 de la L. S. de 12 de mayo de 1956, en la Ley de Fincas Mejorables de 1971 y..., que en realidad, aunque clarifican algo la cuestión, no llegan a delimitar el concepto con la debida precisión, porque no definían la explotación agrícola; circunstancia que motivó el rechace de estos criterios analógicos por la jurisprudencia posterior de nuestro T. S.

Sirva de exponente la sentencia de 19 de noviembre de 1962, en donde se declara que incide el recurrente en error, al apoyar su recurso en las aludidas citas, porque aparte de no contener estas Leyes un concepto de explotación agrícola de validez general, basta la sola detenida lectura de los preceptos invocados, para llegar a la conclusión de que: a) el art. 43 de la L. A. R. no define la explotación agrícola, sino que cita elementos que a los efectos de la aparcería, deben entenderse comprendidos en el concepto «capital de la explotación» a que se refiere el art. anterior; b) el art. 44 de R. H. tampoco define la explotación, sino que sólo considera inscribibles, como una sola finca registral, las explotaciones agrícolas, que reúnan determinados requisitos; c) la Ley de 27 de abril de 1945, se refiere a un determinado tipo de explotación agrícola que califica de ejemplar; y d) la L. C. P. supone la existencia de explotaciones agrícolas constituídas por minúsculas parcelas y pretende combatir esta situación reestructurándola, lo que ciertamente hace incomprendible qué relación pueda tener con el concreto objeto de este litigio».

Dentro del ámbito local, destaca el Decreto 11 de julio de 1963 sobre el régimen especial de Madrid, que contiene un precepto concreto sobre la materia, el art. 99-1, que aun cuando no plasma una definición de la explotación agraria, entraña un perfeccionamiento en el concepto al añadir un criterio de valoración proporcional como determinante de la sujeción del terreno a la misma, aunque esté destinado a estas explotaciones, precisamente cuando su valor corriente en venta supere cuatro veces al que resulte de capitalizar la riqueza imponible de su contribución rústica. Si el valor del terreno dedicado a estas explotaciones no supera esa proporción queda no sujeto al arbitrio; circunstancia que evita, como razona la sentencia del T. S. de 9 de febrero de 1974 (Ar. 638), dentro del término municipal de Madrid, tanto el no gravamen de plus valías realmente existentes, como el que la jurisprudencia tenga que moverse en forma casuística, como lo ha hecho en casos a que se refiere en múltiples sentencias, con el peligro inherente a todo ese sistema. En realidad el Decreto de Madrid recogía el criterio del T. S. de no estimar no sujetas explotaciones agrarias cuando el precio de la transmisión del terreno sea patentemente excesivo para un terreno agrícola, sentencia de 4 de marzo de 1959.

A nuestro juicio, este precepto intenta institucionalizar uno de los elementos, el del valor del terreno, que la doctrina legal ha tenido en cuenta en unión de otros y sólo en casos determinados para forjar su criterio en orden al concepto de explotación agraria, en el sentido de determinar si existe o no desproporción evidente entre este valor y el beneficio del cultivo a que se dedique el terreno, con objeto de saber si éste es preponderante o al menos normal y no meramente secundario o accesorio.

Esta disposición del Decreto del Ministerio de la Gobernación sobre el régimen especial de Madrid, reconocida y aplicada en las aludidas sentencias del T. S. como en la de 9 de febrero de 1974, fue atacada de ilegalidad en el recurso decidido por la sentencia de 9 de febrero de 1978 (Ar. 306), allí se alegaba que en el art. 99-1 de dicha Ley Especial, se había excedido el Gobierno en la delegación otorgada en la Ley de 7 de noviembre de 1957, creando un nuevo hecho imponible hasta el momento inexistente, circunstancia que vulneraba las Leyes fundamentales, entre ellas la de Cortes y sobre todo la Orgánica del Estado y concretamente en materia fiscal la L. G. T. (arts. 10 y 11), de ahí su nulidad por contradecir normas de superior jerarquía. La sentencia aun cuando no tuvo necesidad de afrontar este problema de ilegalidad, ya que estimó no existir una verdadera explotación agraria, recuerda que ya la sentencia apelada en su cuarto considerando cita la doctrina contenida en las sentencias de la misma Sala que sostienen tesis contrarias a la alegación. Así las sentencias de 4 de marzo de 1969 (Ar. 1126), 19 de noviembre de 1971 (Ar. 4612), 9 de febrero de 1974 (Ar. 638), tienen declarado que el art. 99-1 de la Ley Especial no hace otra cosa que perfeccionar y concretar lo que ya venía intuyendo la jurisprudencia a efectos de determinar la naturaleza de ciertas fincas en supuestos de dudosa sujeción al arbitrio de plus valía, dando un especial valor indiciario al precio de la transmisión del que en casos concretos se ha dicho «es patentemente excesivo para un predio agrícola», sentencia de 4 de marzo de 1969, «realmente sintomático a los efectos de una posterior calificación de la finca», sentencia de 19 de noviembre de 1971.

En cambio contiene un precepto concreto y casi definitivo la L. R. T. de 1964; calificada por Ballarín Marcial como un verdadero acontecimiento. Esta referencia a la explotación agraria, se efectúa en su art. 52, al calificar como explotación agrícola cualquier extensión de terreno, compuesto o no de varias parcelas, siempre que constituya una unidad orgánica que de forma técnicamente autónoma, tenga por objeto una producción agrícola o forestal en la que concurra una actividad del titular y un riesgo para el mismo.

Este concepto sí que fue acogido en todo su valor por el T. S. en la sentencia de 14 de octubre de 1975, cuando declara: «que está muy cerca al de explotación agraria, delimitado por la jurisprudencia».

B. *En la doctrina científica.*

Dentro del derecho agrario que comprende lo agrícola, lo ganadero y lo forestal, aquí sólo se pretende destacar algunos estudios de la doctrina científica, especialmente vinculados al tema fiscal local objeto de este trabajo.

López Jacóiste, en su trabajo «La idea de la explotación en el Derecho Civil actual» (R. D. P. mayo 1960), dice que el C. C. no da el concepto de explotación agraria, pero emplea el término explotación agrícola, industrial o fabril, al disponer que el padre testador que en interés de la familia quiera conservar indivisa una explotación puede ordenar que se satisfaga en metálico su legítima a los demás hijos (art. 1.056 C. C.). Para delimitar este concepto, es necesario acudir a otro y así poder encontrar su verdadero sentido. Así analiza el de «uso», el de «fruto», etc., y los confronta, para en definitiva inclinarse a sostener que el concepto de explotación agraria se relaciona en forma íntima con la idea de beneficio y rendimiento que la diferencian del uso, ya que éste concluye en el hombre, como aprovechamiento inmediato y directo que es en esencia. La explotación, en cambio, termina —o al menos tiende— en los beneficios. Por eso destaca dentro de la explotación el hecho de que se trata de una actividad —intervención de la mano caliente del hombre— dirigida a un logro, en la que destacan las ideas de rendimiento, capital, trabajo, técnica y riesgo.

Ballarín Marcial, en su «Derecho Agrario», ve en la explotación agraria una unidad técnico-económica formada por la tierra (una o más parcelas colindantes o no) y demás elementos organizados por el empresario para llevar a cabo una actividad de cultivo, ganadera o forestal.

Eza, se refiere a la explotación agraria al decir que es «toda aquella actividad que tiene por objeto la producción de materias que necesitan de la tierra para su crecimiento y desarrollo con propósito de obtener de ellos un beneficio o una remuneración a los capitales o al trabajo invertido».

La mayoría de los autores dan especial relieve al aspecto económico y organizativo de la explotación con ánimo de conseguir un beneficio. En este sentido, Lucchini hace la observación de que, aun cuando el C. C. italiano en el art. 2.135, da una definición del empresario agrícola como el que desarrolla una actividad tendente al cultivo del fundo o a su riqueza forestal o la crianza de ganado y a otras actividades conexas, en realidad lo que hace es dar un concepto más riguroso de la explotación agraria. Y el propio Lucchini señala con acierto que al legislador no le interesa tanto qué bienes produzca el empresario agrícola, cuanto el «modo» por medio del cual obtiene tales bienes.

Es meritorio todo este esfuerzo de los tratadistas, ya que actualmente en el concepto de explotación se acentúa la finalidad de luchar contra la escasez, con lo cual se realza la función dinámica de la propiedad que constituye el eje central en torno al cual debe girar toda actividad agraria. Destacan, pues, de la realidad, como afirma B. Rodríguez, las ideas de actividad racionalizada, técnica adecuada para conseguir unos rendimientos. Por eso la define a los efectos del arbitrio de plus valía, como una actividad productora o extractiva, económica y técnicamente organizada, y que en relación al devengo del arbitrio sea anterior, permanente, efectiva, actual, principal, con sustantividad propia y ánimo de obtener bienes que representen una rentabilidad razonable.

C. *En la doctrina legal.*

La ausencia en el ordenamiento jurídico local de una definición o concepto de explotación agraria, dificulta a la hora de aplicación del Derecho, la apreciación correcta de la existencia de este tipo de explotación. Fue nuestro Tribunal Supremo quien, ante tantas reclamaciones por este motivo, tuvo que suplir en su labor interpretativa y hasta complementaria del Derecho —fuente de Derecho indirecta— lo que debe entenderse por una explotación agraria. Tarea ardua que logró perfilar y culminar a lo largo de una laboriosa evolución, desde luego restrictiva del concepto de explotación, inspirada en todo momento en la «ratio legis» de la exacción de someter el incremento de valor de los terrenos no debido al esfuerzo del propietario, a este gravamen social para que así la comunidad recupere parte del mismo que en justicia le corresponde. Indudable que esta línea interpretativa hubo de tener en cuenta no sólo el principio ya consagrado en la actualidad de la función social de la propiedad, sino también de la propia realidad económica del fenómeno de la revalorización del suelo consecuente al desarrollo económico de la nación y en gran parte de la afluencia turística al país. No se puede desconocer que aproximadamente hasta el año 1968, la determinación de los terrenos afectos a estas explotaciones era más fácil de calificar sobre todo ante la paulatina conversión del terreno rústico en urbano. Posteriormente, el fenómeno del desarrollo económico, con emigración demográfica del campo a la ciudad y el «boom» del turismo, mantuvo una revalorización progresiva de los terrenos, acelerada a la vez por urbanizaciones y consiguiente conversión de suelo rústico en urbano. La existencia de terrenos en zonas estratégicas turísticas o próximas a núcleos de población, determinó qué terrenos dedicados al cultivo agrario ya no podían entenderse dedicados a estas explotaciones, porque esas utilidades eran accesorias y secundarias y el propio terreno se revalorizó

zaba y vendía sin esfuerzo del dueño por un valor que no pudo nunca imaginarse, y todavía más en expectativas determinantes de otra función. El negocio consistía en retener los terrenos con esas miras, entonces su cultivo a mayores no debía ser suficiente para entenderlo destinado a una explotación agraria, ya que primaba una actividad especulativa en la realidad.

La Jurisprudencia comenzó en 1967 haciendo una mera distinción entre los simples terrenos rústicos destinados a livianos aprovechamientos, y los que en realidad estaban afectos a una verdadera explotación agraria, que la Ley exigía como causa de no sujeción al arbitrio. Por lo tanto, el mero carácter rústico de un terreno o un aprovechamiento esporádico, o accesorio del mismo, no eran bastante para la no sujeción del terreno al arbitrio ante la regla general de que todos los del municipio de la imposición estaban sujetos, y sólo aquellos destinados a una auténtica explotación agraria, que no fuesen a la vez solares, debían ser declarados como no sujetos.

El intento de penetrar en el concepto de explotación con exigencia de intervención de una actividad humana organizada sobre el terreno con fines utilitarios, rompe con la idea de rendimientos espontáneos o accidentales ajenos a esta actividad humana y desde luego con la idea del binomio: cultivo-explotación agraria.

En definitiva, la Jurisprudencia, sin formular en realidad un concepto general de explotación agrícola a la que se adscribe el terreno, tiende más bien a determinar por vía negativa que no es tal explotación el terreno con cultivos esporádicos o secundarios, con beneficios o rendimientos irrelevantes, e incluso también descarta la dedicación del terreno a la explotación agraria cuando el valor de aquél resulta claramente desproporcionado con el correspondiente a su dedicación agrícola. Circunstancia que significa, ante los supuestos de revalorización de los terrenos en la vida real, tener muy en cuenta este factor cuando desborda por secundaria la dedicación agrícola, para así gravar estos beneficios ajenos al esfuerzo del propietario, en armonía con el fundamento del arbitrio. Exige, pues, la adecuación entre el valor del terreno y el de sus rendimientos agrícolas para la aplicación de la no sujeción.

Como exponente de este criterio de la Jurisprudencia, destacamos las declaraciones de las sentencias siguientes: no se demostró que la finca transmitida «se dedicara a explotación forestal por la mera existencia de unos árboles, cuyos rendimientos han de reputarse irrelevantes y hasta puramente simbólicos en relación con el valor del terreno que exclusivamente por su situación ha podido alcanzar incremento extraordinario de valor (T. S. 4 de noviembre de 1969, Ar. 5.021); la existencia de plantación de caña en una tercera parte de la finca y algo de labradío no es suficiente para estimar una dedicación a explotación agrícola, cuando por el alto valor de la finca situada en zona privilegiada de interés turístico, esa explotación agraria es completamente ruinosa; de ahí que esas plus valías deben ser gravadas con el arbitrio (sentencia 22 de mayo de 1969, Ar. 3.137); no existe una auténtica explotación si no se acredita que los rendimientos de la misma guardan la debida proporción con la extensión y con el valor y capacidad productiva de la finca (sentencia 2 de marzo de 1973); el concepto de explotación agrícola, no coincide con el de finca rústica, la excepción nace de la real explotación, concepto jurídico elaborado en principio por el Derecho privado, que contempla una realidad social preexistente con especial significado económico (sentencia 14 de octubre de 1975); a los efectos de la no sujeción al arbitrio, no basta con la simple afección de un terreno a un determinado cultivo, o plantación sino que es necesario, además, que su rendimiento guarde la debida proporción con la extensión de la finca y con el valor, sobre todo, que a la misma debe reconocérsele, pues la explotación agrícola no significa lo mismo que finca rústica o cultivada, sino unidad de explotación agraria en que se combinan diversos factores, sólo uno de los cuales está constituido por la tierra, pero al que hay que agregar otro, no menos importante, como el de la utilización de técnicas adecuadas y la tendencia a la proyección de bienes al mercado, inclusive con elemento complementario de determinado riesgo» (sentencia 15 de noviembre de 1976); «no siendo la explotación un hecho, sino un concepto jurídico y económico, no es válido confun-

dirlo con el mero hecho de una finca rústica, ni con el cultivo, pues explotación, supone una noción empresarial, como conjunción y ordenación, en unidad económica de factores combinados de capital producción, trabajo y riesgo, como refleja nuestro ordenamiento jurídico en la L. R. T. de 1964, incluso con ingresos proporcionados a su valor» (declaración de primera instancia confirmada por la sentencia del T. S. de 20 de diciembre de 1979, Ar. 876 de 1980) (23).

Dentro de este análisis de la Jurisprudencia sobre este particular, es conveniente ceñirse a una cierta disciplina en la sistemática, para lograr la mayor clarificación posible de la materia. Así el esquema elegido comprende, como ya apuntábamos, un primer estudio de las resoluciones del T. S. que van delimitando el concepto de la explotación agraria en sentido amplio, que abarca tanto el de la explotación agrícola como el de la forestal o ganadera, de un lado, y el de las explotaciones mineras, de otro, y ahora un segundo estudio particularizado de dichas explotaciones, dadas las diferencias o peculiaridades que saltan a la vista entre sus diversas causas. Expuesta ya la línea evolutiva de las sentencias del T. S. en cuanto a las explotaciones agrarias en general, pasamos ahora a examinar algunas particularidades de las explotaciones agrícolas en sentido estricto, de las forestales ganaderas, y después de las mineras.

- (23) En igual sentido la sentencia de 18 de abril de 1969 (Ar. 2535) dice: que no se puede calificar de explotación agrícola aquella cuyos rendimientos son prácticamente simbólicos en relación con el valor real; la de 18 de junio de 1968 (Ar. 3434) expresa que ni el pago de la contribución rústica por la finca ni el que se deriva de su inscripción registral, «pieza de tierra campá» puede primar sobre la realidad de la existencia de algún cultivo que no acredite una explotación agrícola, ya que dichos conceptos no pueden identificarse ni confundirse, pues el terreno en parte urbano y edificable, no es una explotación aunque en el mismo haya algún arrendamiento para cultivo; la de 11 de marzo de 1971 declara que puede afirmarse en el caso enjuiciado que la simple plantación de unos pinos sin indicio probatorio alguno de haberse explotado, según disfrute natural de tales árboles, no puede significar que se trate de una explotación forestal, pues los rendimientos en relación con la extensión de la finca, deben reputarse irrelevantes y hasta puramente simbólicos, en relación al valor del terreno, que dada su situación, ha podido alcanzar un incremento extraordinario y ello evidencia lo intrascendente de la supuesta explotación no probada; en la misma línea las sentencias de 21 de marzo, y 5 de abril de 1973 y las de 14 y 22 de enero de 1974 insisten en que la explotación ha de ser relevante o sustancial, integrante de una unidad orgánica que tenga por objeto la producción agrícola, constando la realidad de los elementos subjetivos —afinidad del titular y riesgo cuantitativo asumido por el mismo—, objetivos —cultivos concretos en cuanto a clase y naturaleza y no de pequeña escala, transitorios, improvisados, irrelevantes o simbólicos— y económicos —rendimientos que han de guardar la debida proporción con la extensión, capacidad productiva o valor de la finca que han de ser suficientes y productivos—..., precisando así la noción y la problemática de explotación agrícola, constitutiva de uno de los llamados «conceptos indeterminados», categoría cuya delimitación es transferida al Juez por el Legislador; la de 15 de noviembre de 1976 y 31 de mayo de 1977, mantienen que una cosa es el carácter de fincas rústicas y otra muy distinta la calificación como verdadera explotación agrícola, de la misma manera que el art. 24 de la L. G. T., distingue en su art. 72 entre «explotaciones» y «meras actividades económicas»... la explotación agrícola ha dejado de ser un hecho susceptible de prueba, para pasar a ser un concepto y cuando la escala de valores llega a establecer diferencias sorprendentes, se produce una corriente que, con independencia de la voluntad del propietario, llega a cambiar la pretérita vocación rústica de los terrenos ante la incontestable realidad urbanística..., son numerosas las sentencias que no conceden la no sujeción al arbitrio si los rendimientos efectivos de la tierra no guardan una razonable proporción con el valor de la renta de las mismas; insiste en la teoría la de 17 de julio de 1978 (Ar. 2186) y antes la de 8 de febrero de 1978 (Ar. 306) rubrica sobre el particular al desestimar el recurso, que no basta el carácter rústico de la finca acreditado por la certificación del Catastro de vivienda rústica, ni su dedicación, al menos en parte, a la agricultura y ganadería, como asevera el Certificado de la Hermandad Sindical del Campo, incluso con existencia de alguna edificación propia dentro del recinto para aquel destino, datos de por sí solos insuficientes para entender existe una explotación de la aludida clase, de acuerdo con las últimas sentencias de la Sala (28 de marzo, 2 de abril, 28 de mayo y 10 de junio de 1977, entre otras), pues dada la evidente desproporción entre el capital invertido y la rentabilidad propia de la agricultura, al no ser adecuada la explotación, no sirve para excluir el terreno de la sujeción al arbitrio, ya que de un lado en esta no sujeción, que determina la excepción legal, persigue el legislador la finalidad de proteger a la agricultura, la ganadería, la repoblación forestal y la riqueza minera, como importantes fuentes que son de la economía nacional, por eso se exige la prueba plena y de todas las fincas con permanencia suficiente para poder apreciar que el aumento de valor experimentado por el terreno durante el período de la imposición, está o viene referido a esa explotación, concepto de explotación éste que no es un hecho sino un concepto legal, que no es válido confundir con el hecho de finca rústica ni con el de cultivo, pues en aquél se combinan factores de producción, capital y riesgo, es decir, las tierras, el trabajo y técnicas de agricultura, capital en movimiento, para la producción de bienes destinados al mercado; como afirma la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 1973 (Ar. 743), esta diferencia entre tierra cultivada y explotación agrícola tiene ya carta de naturaleza en nuestro Derecho en la L. R. T. de 1964, al considerar explotación agrícola «cualquier extensión de terreno compuesta de una o varias parcelas siempre que constituya una unidad orgánica que en forma autónoma tenga por objeto la producción agrícola o forestal, con actividad del titular o riesgo, por esto la demostración de la realidad de la explotación, ha de verificarse de forma seria y convincente; la de 2 de marzo de 1976 (Ar. 993) dice que no bastan medios probatorios equívocos o nada seguros; pudiendo señalarse como casos concretos en que la jurisprudencia no ha estimado existente una verdadera explotación agraria con entidad suficiente para la exoneración del devengo del arbitrio en supuestos de cultivo transitorio y en pequeña escala (sentencia 18 de junio de 1968, Ar. 3.434), o en que hubiese sospechas de que el cultivo fuese improvisado para cubrir las apariencias (sentencias 4 de marzo y 19 de noviembre de 1969, Ar. 1.126 y 5.153), o se tratara de producciones irrelevantes (sentencia 31 de octubre de 1979, Ar. 4.136) o simbólicas (sentencia 19 de noviembre de 1971, Ar. 4.612); exigiendo por el contrario para la existencia de una verdadera explotación que se trate de algo reiterativo, exclusivo y permanente (sentencias 19 de noviembre de 1969, Ar. 5.153 y 25 de mayo de 1953, Ar. 2.172), no bastando la simple afectación del terreno a un determinado cultivo o plantación por ser además necesario que los rendimientos del mismo guarden la debida proporción con la extensión de la finca».

D. *Estudio específico:*

a) Explotaciones agrícolas.

El T. S. nos enseña que el concepto de explotación agraria es en principio un concepto económico, si acaso también social, preexistente ajeno al derecho, no obstante al ser incorporado dentro de la configuración o estructura del hecho imponible, estamos ante un hecho jurídico, aún más, no ante un mero hecho jurídico, sino ante un concepto jurídico no determinado que exige un juicio de valoración calificativa que la Ley encomienda en definitiva al Juzgador. Este concepto jurídico de explotación agrícola es a la vez cualitativo, no cuantitativo; en consecuencia en la idea jurisprudencial de la explotación agraria (24) destaca la idea de la intervención de la actividad humana coordinativa de la tierra, el trabajo y elementos técnicos y con el correspondiente riesgo en el ánimo de conseguir una rentabilidad o beneficio —se consiga o no—.

a') Concepto cualitativo: no excluyente de la explotación modesta.

Aunque estos enunciados nos lleven a pensar, por espejismo, exclusivamente en explotaciones grandes e importantes, incluso modernas, económicamente rentables y hasta si se quiere en factorías industriales agroalimentarias, es lo cierto que comprende, como no podía ser menos, todas las explotaciones grandes o pequeñas, importantes o modestas, ya que la Ley no distingue, y es natural y justo que así sea, sin perjuicio de ciertos matices, que a nuestro juicio han de prevalecer como derivados del destino primordial del terreno (valor del solar, etc.). Así, en cuanto a la rentabilidad o beneficio, entendemos que es suficiente una utilidad, aunque de modo estricto no sea rentable en sentido comercial. Ya que así lo exige la ratio o finalidad de esta no sujeción, que no es otra que la de favorecer la riqueza agrícola o minera, como función primordial laboral de gran contenido humano que incide de forma acusada en el empleo y asentamiento de la familia campesina. Incuestionable que deben excluirse del gravamen las explotaciones agrícolas modestas que son el medio de vida pacífico y honrado de una gran parte de la población española que lucha y labora en espacios geográficos de la nación, a veces muy duros por su aislamiento e inclemencia de factores climatológicos. Máxime cuando en estas explotaciones humildes incide de un lado una gran carga subjetiva y por supuesto sociológica, de una importancia humana extraordinaria y, de otro lado, que son muy numerosas en el país y que afectan desde luego a un mayor número de personas.

El T. S. acoge y consagra esta idea también en diversas sentencias que ahora vamos a destacar. En ellas se modera, ante la realidad rural, la rígida aplicación del criterio jurisprudencial del concepto de explotación agraria, en donde se ampara el aspecto subjetivo y se le concede muchas veces decisiva influencia como determinante de dedicación de los terrenos a las explotaciones agrarias, no solares, y por lo tanto no sujetas al arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos.

Por primera vez, el T. S. en el año 1973, de modo concreto en la sentencia de 24 de noviembre (Ar. 4.193), tuvo ocasión de perfilar este matiz al encontrarse con la realidad del minifundio asturiano. Criterio que se mantiene después y se ratifica en la sentencia de 3 de mayo de 1979 (Ar. 1.925). Cuando en las primeras fases evolutivas de la jurisprudencia, se equiparaba finca rústica y cultivada a explotación agrícola, no se planteaba el problema, pero sí cuando en su última fase el

(24) «La explotación ha de ser relevante y sustancial integrante de una unidad orgánica que tenga por objeto la producción agrícola o forestal, constando la realidad de los elementos subjetivos o personales —actividad del titular y riesgo asumido— objetivos cultivos concretos en cuanto a clase y naturaleza, no simbólicos, irrelevantes, accesorios o improvisados, y rendimientos económicos proporcionados a la extensión de la finca y a su valor». (Tribunal Supremo 14 de octubre de 1975, Ar. 1.655).

T. S. elabora el concepto de verdadera explotación agraria. Este tema es de especial importancia para nuestra Galicia, en donde, por desgracia, prolifera el minifundio, con la natural rémora económica que esto supone en la faceta agraria, tan necesitada de atención en nuestra tierra. Esta interesante sentencia reconoce en su segundo considerando: «que la especial característica del minifundio asturiano —añadimos nosotros, igual el gallego— hace dificultosa la configuración del concepto de explotación agrícola, con sus elementos de entidad de ingresos, continuidad de labor y estabilidad, así como de la superación valorativa del terreno tal como viene realizándose por esta Sala, al contemplar casos de aplicación del I. M. P. V. en otras regiones españolas, por lo que es visto que en el caso de autos la aportación de la prueba, aunque sobria, es estimada suficiente por los antecedentes del contrato de compraventa que se expresan en la escritura pública correspondiente, en cuanto a los vendedores, pequeños labradores de toda la vida, y en cuanto a la naturaleza del terreno vendido dedicado a prados y rozo, medios de vida que juntos con otros, constituyen el de dichos labradores en su natural modestia, es de confirmar la sentencia recurrida estimativa de la no sujeción al arbitrio». Sentencia en la que se hacía constar, que no existía la menor sospecha de fraude dado que los vendedores viven de la labranza.

No se puede olvidar que en estos casos de fincas cultivadas por labradores modestos, cuyo medio de vida descansa casi en su totalidad en la agricultura, estas fincas suelen formar parte integrante de otras con cometido principal o complementario y auxiliar de un conjunto de granjería que hace posible el asentamiento de estas familias; de ahí su afección a explotaciones agrarias, como expresa la sentencia de instancia, que también alude a que esta afección es útil, aunque en el sentido crematístico estricto no sea rentable o bien pueda serlo en su conjunto y no de forma aislada.

b') Relatividad de los beneficios.

Este otro elemento económico que se baraja dentro del contexto jurisprudencial de explotación agraria: es el del beneficio o rendimiento del cultivo. En efecto, el Tribunal Supremo, para estimar o no la realidad de la existencia de la explotación, valora en muchos casos el elemento de beneficio o rentabilidad de la dedicación agrícola del terreno, si bien normalmente lo hace para asegurarse de que no se trata de un cultivo accesorio o circunstancial, incluso simulado, y sobre todo para determinar si estos beneficios son proporcionados o adecuados al valor del terreno; sin duda para, en definitiva, poder estimar si verdaderamente el terreno debe conceptuarse como dedicado a una explotación agraria o, si por el contrario, su valor exageradísimo descarta totalmente esa calificación. Ahora bien, ese criterio plausible dentro de la casuística generalmente enjuiciada, no puede extenderse a todos los casos en términos absolutos sin distinción, so pena de desnaturalizar los términos legales de delimitación negativa del hecho imponible del arbitrio de plus valía en cuanto a los actos no sujetos, incidiendo en la interpretación extensiva de preceptos fiscales y sobre todo en el deterioro de la propia filosofía del impuesto, de claro matiz social. En consecuencia, no debe negarse la dedicación de terreno a explotaciones agrarias, cuando corresponden en propiedad a modestos labradores que viven de su explotación agrícola; en realidad con frecuencia explotan terrenos que no resultan rentables en pura economía con arreglo a las directrices de una depurada contabilidad de costes. Debe ser suficiente que resulte útil y económica para él en el caso concreto, como ya expresa la sentencia citada. Indudablemente se cultivan todavía por humildes labradores muchas tierras y se explotan inclusive algunas cabezas de ganado, sobre todo vacuno, que técnicamente no son rentables en sentido comercial, sobre todo si se necesita de jornaleros, pero que son todavía necesarias y útiles e incluso indispensables para quienes no tienen a su alcance otros me-

dios ni posibilidades económicas, o bien, aun teniéndolas, los complementan con estas modestas dedicaciones agrícolas; máxime cuando al propio tiempo ese trabajo y dedicación, con todo su primitivismo e imperfecciones, es también útil a la nación. Archisabido que el labrador al cultivar con su familia pequeñas extensiones de tierra y criar un número reducido de cabezas de ganado, no computa en costes los jornales con cargas de seguridad social; en definitiva, no cuenta su propio trabajo ni muchas materias que produce o se procura. Si las computase, no tendría apenas beneficio. Sin embargo, estas explotaciones familiares son útiles y necesarias para luchar y procurarse su vida, aunque sólo en realidad algunas veces consiga el valor de sus propios jornales. De ahí que no se pueden en estos supuestos, como enseña la jurisprudencia, tener en cuenta la existencia de beneficios en términos estrictos comerciales, para declarar la inexistencia de explotación agraria. La idea general de las explotaciones tiende a lograr máximos beneficios que muchas veces se consiguen y otras no por causas fortuitas, desde luego esporádicas, como heladas, pedruscos, plagas, bajas de precios, etc., sin que de este resultado coyuntural e incluso de riesgo previsible, pueda depender la calificación o no de una explotación agraria, basta pensar en que tan delicada es la economía agraria y deficiente en general su rentabilidad que, en muchos países industrializados, presenta problemas de subvención y ayuda de ese otro sector de la economía y por supuesto del Estado, tanto en los regímenes de economía planificada como en muchos de los de economía de libre mercado (25). Circunstancia elocuente de la importancia que tienen para una nación los recursos agrarios. La sentencia del Tribunal Supremo de 21 de julio de 1973 declara infundada la tesis de la Administración municipal de que únicamente quedan excluidas las fincas económicamente rentables, según los criterios de valor.

c') Unidad en la explotación de diversas fincas.

Merece especial atención la incidencia de las explotaciones agrarias de terrenos, contiguos o no, incluso de carácter complejo agrícola, ganadero o forestal, como corresponde a ciertos caseríos vascos, lugares acasarados, o no, en Galicia o Asturias, y cortijos y dehesas generalmente de la zona Sur de España. La idea general nos lleva a estimarlos como casos de verdaderas explotaciones agrarias no sujetas por lo tanto al arbitrio, por ser explotaciones familiares campesinas asentadas en el agro, a las que están afectas terrenos colindantes o no; circunstancia que no altera ni destruye la unidad organizativa ni de explotación, como sucede con muchísimos lugares gallegos e incluso sin constituir un estricto lugar, pues es corriente la clara existencia de explotaciones agrarias en los terrenos que los labradores llevan como propietarios o arrendatarios o aparceros, con su dedicación a labradío, prado y monte, etc., necesarios para su existencia y asentamiento. Son verdaderas explotaciones agrarias con actividad y riesgo personal de los titulares, medios económicos, técnicas, trabajo y organización con ánimo de obtener beneficio. Es precisamente de lo que viven. En consecuencia, la transmisión de todos los terrenos dedicados a estas explotaciones, o bien de parte de ellos, debe estimarse como supuestos de no sujeción al arbitrio de plus valía, incluso aunque comprendan instalaciones rústicas adecuadas a la explotación, pues forman esta unidad de conjunto, dada su dedicación en el momento del devengo, cualquiera que sea el fin posterior a que el adquirente dedique los terrenos.

Así lo confirma la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero de 1973 (Ar. 108) cuando declara la no sujeción al arbitrio de plus valía de los terrenos denominados —Sei Castañeta— afectos en el momento de la transmisión a una explo-

(25) Exponente y debilidad económica del campo es el déficit permanente e importante que arroja la Seguridad Social Agraria.

tación agrícola, por encontrarse la finca comprendida entre varias que formaban de tal clase aneja al caserío, llevada en arrendamiento, formando una unidad de explotación agrícola, en todo caso cuestión de hecho —sentencias 4 de noviembre y 20 de diciembre de 1969 y 22 de noviembre de 1972—, ya que la finca se encontraba dedicada a un típico aprovechamiento propio de la región. En igual sentido la de 12 de abril de 1973 (Ar. 1.723) cuando afirma con base en dictamen de la Sección Agronómica de Guipúzcoa que el precio de cuya transmisión mortis causa se trata, deba calificarse de verdadera explotación agraria-ganadera, en línea con la doctrina legal, conforme a sus cultivos y cabezas de ganado que sostiene, ya que en los terrenos que integran la sociedad de ese caserío «Aldetxo» constituye una unidad de explotación agrícola representativa de la región, tanto por lo que respecta a su extensión superficial como a su adecuación agronómica y técnica e intensidad de cultivo.

Este criterio es muy importante por su generalización y sin duda comprende a todos los lugares gallegos, acasaraos o no, dedicados a la agricultura, ganadería o a la riqueza forestal. Incluso aunque las fincas no sean colindantes, ya que esta circunstancia frecuente y típica en los lugares gallegos, no rompe la unidad a estos efectos ni siquiera los registrales, que permiten su inscripción como unidad, aunque falte la colindancia, como reconoce el art. 2.º de la Ley Hipotecaria y 44 de su Reglamento, cuando dicen que forman finca única los cortijos, masías, dehesas, etc., y lugares que forman cuerpos de bienes independientes o unidos con uno o más edificios, aunque no lindan entre sí, y añadiendo el párrafo 3.º del último artículo citado las explotaciones agrícolas, aunque no tengan casa de labor y estén constituidas por predios no colindantes, siempre que formen una unidad orgánica y administrativa económica.

La misma calificación de explotación agraria debe merecer la agrupación organizativa de diversos terrenos dedicados a la agricultura o aprovechamientos ganaderos y forestales por familias campesinas como base de su sustento y asentamiento. La sentencia ya citada, al hablar de minifundio asturiano, de fecha 3 de mayo de 1979, afronta con acierto este problema y declara en uno de sus considerandos que la Sala llega al convencimiento de que las fincas objeto del debate forman parte de un caserío o lugar acasaraado, que integran una explotación agrícola-ganadera, usual y típica en la región, formando una unidad de explotación con tierra y ganado suficiente, es decir, una unidad de explotación agropecuaria, siendo indiferente que concurra en mayor o menor grado el aspecto agrícola o ganadero pues la L. R. L., al excluir a las explotaciones agrícolas o ganaderas, no se refiere a un determinado tipo de explotación, por lo que no procede distinguir las grandes y las pequeñas explotaciones, ni las que se realizan sobre grandes parcelas o sobre fincas dispersas de minifundio, por lo que donde la Ley no distingue, no cabe distinguir.

No conozco sentencias del Tribunal Supremo relativas al arbitrio de plus valía sobre transmisiones de lugares o explotaciones agrarias gallegas, pero sí las hay en materia de justiprecio en casos de expropiación forzosa. Precisamente, como es natural y lógico, este problema se planteó ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de La Coruña, con motivo de recursos impugnatorios de acuerdos de los Jurados provinciales de expropiación forzosa que en fijación de justiprecio, valoraban estos terrenos en todo o en parte de explotaciones agrarias afectas a expropiación —la mayor parte por construcción de saltos de agua para aprovechamientos hidroeléctricos— de forma aislada, acomodando los precios a la calidad y extensión de la finca, según su condición de labradío, prado o monte de 1.ª a 3.ª, sin tener en cuenta, quizá por rutina técnica, que estos terrenos, aun no colindantes, cuando forman parte de una explotación agraria —agrícola, ganadera o forestal— tienen un valor superior a su valoración separada, a calcular según

los casos; incluso si la expropiación es parcial, jugará la opción del afectado de exigir o no la expropiación total en caso de que la expropiación parcial haga inútil o antieconómica la explotación del resto de las fincas, de acuerdo con la L. E. F., y si no se opta por la total expropiación, se tendrá en cuenta entonces también, la indemnización que corresponda por los perjuicios que la expropiación parcial irroge al resto de la explotación agraria. En todo caso, cuando no se realice la expropiación total, habrá que fijar el justiprecio teniendo en cuenta su superior valor de un lado, y la indemnización correspondiente de los perjuicios y disminución de valor que origina al resto de los terrenos no expropiados, sobre todo cuando esta explotación agraria es esencialmente asentamiento de familias campesinas, pues entonces los perjuicios a indemnizar o justificar, son, como es lógico, mayores. Así repetidas sentencias del Tribunal Supremo reconocieron la realidad de estas explotaciones agrarias y la procedencia de un mayor valor, confirmando el criterio inicial de la Audiencia de La Coruña.

Obvio que esta calificación de explotaciones agrarias de los lugares y organizaciones de terrenos de cultivo por familias gallegas con base en una adecuada probanza, los marginará o no sujetará al arbitrio de plus valía ni a la tasa de equivalencia.

El reconocimiento de estas explotaciones se declara en la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de abril de 1970 (Ar. 1.859) al precisar «que no cabe desconocer el supuesto de explotaciones conjuntas de gran número de predios, un cierto valor de la explotación en sí y una mayor dificultad en su reconstrucción por adquisición de una diversidad de fincas que habrían de encontrarse en el mercado en situación y condiciones similares aun en las regiones de propiedad rural fragmentada». Igual en la de 11 de febrero de 1972 (Ar. 560) que confirma el acuerdo de aumento del justiprecio al tener en cuenta el importe de la indemnización por los perjuicios que se han producido en la unidad de explotación familiar agraria con motivo de la expropiación; circunstancia que es una realidad porque, como sienta la resolución de instancia, se trata de una explotación parcial de bienes que constituyen una unidad o explotación familiar agraria, como son tierras de labradío, prado y monte, cuadras y ganado, herramientas y molinos que forman un complejo agrario o lugar que sirve de sustento y asiento a la familia o comunidad doméstica gallega de más amplitud personal.

Creemos también que tendrán vocación de explotaciones agrarias aquellos cultivos para finalidades agro-industriales, o sea, de productos de la tierra destinados a la industrialización agraria, como son los del algodón y otras plantas destinadas a la industria textil por transformación de materias naturales para la producción de telas o tejidos, el tabaco, el lúpulo, la remolacha, la cebada, la vid, etc., etc., en conexión con las industrias tabaquera, cervecera, azucarera, vinícola, etc., muchas veces organizadas con concesiones de producción y precios con control estatal, circunstancia que no elimina el riesgo; lo mismo la de producciones de diversos frutos aptos para su ulterior conservación; ya que su organización con dirección técnica, intervención de la actividad humana, muchas veces con la imprescindible inspección, abordadas con frecuencia en régimen cooperativo, etc., presenta muy acusadas las características que la doctrina legal demanda para su calificación como auténticas explotaciones agrarias.

Producciones agrícolas en general más rentables que las comunes, determinan que los beneficios sean adecuados y proporcionados al valor del terreno, y desde luego su dedicación será siempre fundamental y permanente.

Por último, conviene analizar las peculiaridades que presentan las explotaciones forestales, ganaderas y mineras, aun cuando, como ya apuntábamos con anterioridad, dado su carácter de explotaciones agrarias respecto de las forestales y

ganaderas, a éstas le son de aplicación todos los planteamientos y soluciones precedentemente expuestas en el orden general.

b) Explotaciones forestales.

El concepto expuesto de explotación agraria aplicado de modo específico a los terrenos dedicados a arbolado, no permite estimar como terreno afecto a una explotación forestal, la mera existencia de unos pinos y malezas aun cuando se encuentre ubicado en zona forestal, es decir, que el concepto jurídico de explotación, exige la organización y actividad humana no exenta de riesgo, dirigida a conseguir un beneficio de la tierra, en este caso con las plantaciones adecuadas, según el disfrute natural de tales árboles; concepto jurídico cuya calificación requiere la prueba conveniente de ciertos supuestos de hecho para ella necesarios. Así la sentencia del T. S. de 20 de diciembre de 1969 (Ar. 6.089), confirma la de apelación, cuando del conjunto de la prueba llega a la conclusión de que no puede estimarse que en la parcela mencionada y en la fecha del devengo del arbitrio existiese una verdadera explotación forestal por la mera existencia de un terreno cubierto de pinos y maleza. Ya no digamos cuando, además de la mera existencia en el terreno de unos árboles, sus rendimientos han de refutarse irrelevantes y hasta puramente simbólicos en relación con su extensión y valor extraordinario del terreno que evidenciará lo intrascendente de la supuesta explotación —T. S. 4 de noviembre de 1969— (Ar. 5.021). Se insiste en que no puede estimarse explotación forestal, la existencia en un terreno de árboles, por no resultar equivalente a explotación, sin indicios probatorios de haberse explotado, según el disfrute natural de tales árboles, pues los rendimientos en relación con la extensión de la finca son irrelevantes —T. S. 11 de marzo de 1971— (Ar. 1.161).

Ha de distinguirse entre cualidad forestal del terreno y explotación forestal. No basta acreditar que el terreno era monte en el momento de la transmisión, poblado de algunos pinos y jara, es necesario que consten datos reveladores del empleo de trabajo y capital con dedicación a obtener una producción maderera con resultados económicos sensibles demostrativos de la dedicación de la finca a explotación maderera —15 de octubre de 1973— (Ar. 3.770); análogas sentencias de 15 de junio de 1969 (Ar. 3.842), 19 de octubre de 1967 (Ar. 3.452) y 30 de junio de 1979 (Ar. 2.864) que declaran no ser suficiente acreditar la condición de finca rústica, aunque esté enclavada entre otras de análoga naturaleza y abone la contribución por este concepto, pues al interesado incumbe la prueba de estar afecta a una explotación efectiva y real conforme a la doctrina legal.

c) Explotaciones ganaderas.

Serán también terrenos no sujetos al arbitrio los destinados a explotaciones ganaderas, o bien agropecuarias, tan presentes estas últimas en la organización económica de las familias campesinas, que complementan así su medio de vida y subsistencia. Aparece como normal que los labradores además de cultivar las tierras, al mismo tiempo, en más o menos escala, críen algún ganado, mayor o menor, desde el vacuno hasta el avícola, según los casos, generalmente pasando por el de cerda, ovino, caballar o mular, incluso conejos y abejas. Con aprovechamiento de su producción, incluido el estiércol, y en algunas especies su aportación al trabajo de la tierra, hoy por fortuna cada vez menos necesario por la difusión de los medios mecánicos y racionalización agraria, pero que todavía tiene entidad en determinados espacios geográficos. Por lo tanto, los terrenos dedicados a estos fines e instalaciones necesarias como cuadras, establos, corrales, etc., bien antiguos o modernos, más o menos extensos, según el régimen de explotación estabulada, libre o intermedia, no estarían sometidas a la exacción y lo mismo los terrenos dedicados a cultivo para atender a la alimentación o necesario esparcimiento del ganado que no se explota en régimen de rigurosa estabulación, afecto a estas explotaciones,

siempre que reúnan las condiciones verdaderas exigidas por la normativa legal; por supuesto estos casos descansan en datos más inequívocos de fácil probanza. No digamos ya cuando se trate de granjas de explotación de producción, reproducción, cría de engorde, leche o carne, etc., de ganado vacuno, ovino, de cerda, o avícola, por citar las más corrientes, instaladas conforme a técnicas cuidadosamente estudiadas y comprobadas, con producción conectada o no a organizaciones comerciales de estas explotaciones, muchas veces con el suministro de crías, piensos y ayuda técnica, etc.; entonces la idea de explotación ganadera aparece como evidente, y sólo cedería cuando los terrenos tuviesen la condición de solares a tenor del art. 499 de la L. R. L.

Calificación de no sujeción que alcanzaba tanto al arbitrio como a la tasa de equivalencia, cuando los terrenos pertenezcan a una de las Entidades señaladas en la Ley.

El T. S., en sentencia de 22 de noviembre de 1972 (Ar. 4.531), estima real tal actividad de explotación con carácter permanente acreditada con la cartilla ganadera, certificado sanitario de pruebas obligatorias, recibo de licencia industrial por granja avícola y contribución rústica; de ahí su actividad industrial y de labores agrícolas, que obliga a calificar los terrenos de autos, destinados a explotación agropecuaria con declaración de no sujeción a la tasa de equivalencia, ante la imposibilidad de conceptuar como solar la aludida finca, por no reunir ninguno de los requisitos exigidos por el art. 499 de la L. R. L.

d) Explotaciones mineras.

En principio la determinación del concepto de explotación de las sustancias mineras no presenta tanta dificultad como la determinación de las explotaciones agrarias, sencillamente porque la evolución de la calificación jurídica de aquéllas tiende a incardinarse en el dominio público y lo consiguió de lleno en la ley, al estimar la propiedad de las minas como del Estado, quien las otorga a los particulares en régimen de concesión, salvo zonas reservadas por interés nacional y ciertas sustancias como los hidrocarburos regidos por disposiciones singulares (26). Lo que significa que en la mayoría de los casos nos encontramos con concesiones mineras o inicialmente permisos de investigación de las denuncias, que determinarán perfectamente de forma oficial la extensión de la licencia o pertenencias de forma inequívoca y como, al menos en el campo teórico, la explotación, ha de mantenerse activa no sólo en el pago del canon sino también en la realidad de la explotación, so pena de que el Estado en defensa de la economía nacional declare su caducidad, es obvio que no se producirán muchas simulaciones en este aspecto. Al constar perfectamente su extensión, se saben los terrenos que comprende y a los que alcanza la concesión. Ahora bien, creemos en principio que no todos los terrenos a los que afecta una concesión minera, están por ese mero hecho, no sujetos al arbitrio de plus valía, ya que la no sujeción comprenderá sólo aquellos que su superficie está integrada en la explotación viva, al menos como zona de reserva, bien porque se trate de explotaciones a cielo abierto o porque la explotación, aun subterránea, afecta a su superficie, o bien porque en la misma existan instalaciones propias o relacionadas con la explotación minera, alma-

(26) La Ley reguladora vigente 22/73 de 21 de julio, que adaptó la anterior de 1944 a las variaciones de orden técnico y económico operadas en el campo de la minería, de forma inequívoca reafirma, en su título 1.º, la naturaleza jurídica de los yacimientos minerales de origen natural y demás recursos geológicos como bienes de dominio público y mantiene la concesión administrativa tradicional como necesaria y obligatoria. Es de tener en cuenta la nueva clasificación de la Ley de 1973, más técnica que sustituye a la anterior de A) «rocas» y B) «minerales», hoy la sección A) comprende la casi totalidad de los correspondientes al grupo A) anterior, la B) las aguas minerales y termales y la C) los restantes recursos geológicos no comprendidos en estos dos grupos. Expuesto lo precedente, sólo interesa resaltar que el art. 16, después de respetar los derechos adquiridos, da preferencia para la explotación de las sustancias de la sección A) a los propietarios del terreno, si bien su explotación ha de solicitarse en todo caso del Distrito minero. Partiendo de estas constantes, la sujeción o no sujeción al impuesto no presenta nuevos problemas.

cenos, edificaciones accesorias, suelo destinado al apilamiento de mineral, o a su criba o lavado, etc., no solares. Indudablemente, el propietario de la concesión, empresa particular, puede hacerse con la propiedad de estos terrenos, bien de acuerdo con sus propietarios o por medio, como beneficiario, de la oportuna expropiación forzosa.

Más complejo resulta el tema cuando se trata de explotaciones de canteras, calizas, arcillas o sustancias que la Ley vigente califica como de la Sección A), ya que entonces el derecho a la explotación se concede en primer término al propietario del terreno, si bien éste puede solicitarlo o no. Si el propietario no solicita autorización y por lo tanto no los explota, es evidente que la transmisión del terreno queda sujeta al arbitrio. En estos supuestos podía pedirse la autorización por cualquier persona y notificarse previamente al propietario y si a éste no le interesa, debe otorgarse la explotación al tercero, y una vez que éste adquiera en forma los terrenos y los adscriba a la explotación, quedaban excluidos del arbitrio, siempre, claro está, que no fueran solares.

La sentencia de 31 de enero de 1967 (Ar. 333), dictada bajo el imperio de la Ley de Minas anterior de 1944, nos aclara que, acreditado en autos la dedicación de la finca a explotación agrícola y en parte a la extracción de arcilla, sustancia mineral comprendida en la Sección A, art. 2.º de la Ley de Minas, regulada su explotación en su Título II, y no ser solar, no puede ser sometida a imposición por el arbitrio de plus valía, y la de 18 de mayo de 1972 (Ar. 2.452) se encuentra con la transmisión de un terreno de gran superficie en principio 1.225.000 metros cuadrados, después de segregaciones de 773.000 metros cuadrados, en cuyos extremos existen unas canteras de piedra, que ocupan una parte mínima de la finca, y si bien en diversas fechas del año 1968 y 1969, se extrajeron de allí materiales para la dársena del puerto de La Luz, es lo cierto: a) que la explotación fue ocasional y esporádica; b) incluso no normalizada al no haberla puesto en conocimiento de la Jefatura de Minas como es obligado a tenor del art. 5.º de la Ley; c) no se ha pagado contribución industrial, sino rústica, y que la finca está enclavada desde 1968 en el Polígono del Plan de Ordenación Urbana de Las Palmas; d) que los precios pagados por la finca y las agregaciones de parcelas vendidas, no dan idea de que en la misma se realice una explotación minera con carácter permanente, sino esporádica, aparte de que en último caso no existiría una afectación a la explotación minera más que en parte ínfima de la finca, de todo lo cual se deduce la correcta apreciación de la prueba por la sentencia dictada, de no existir en realidad una explotación minera clara para declarar la no sujeción al arbitrio.

Se excluyen, pues, los terrenos no afectos a la explotación aunque formen parte de una sola finca, salvo que sean zonas de reserva como sucede en muchos terrenos afectos a graveras, o industrias de cerámica —ladrillo—, o meras canteras, ello aunque sea una pluralidad de fincas que constituyan una unidad física.

Así en cuanto a estas zonas de reserva de explotación de cantera, lo confirma la sentencia de nuestro T. S. de 28 de octubre de 1977 (Ar. 4.039) con apoyo en criterio constante anterior al declarar que: sentado que se trata de una explotación minera —extracción de arcilla— que comprende tres fincas que son una sola unidad física, la zona de reserva de la cantera debe estimarse dedicada a la explotación minera y no sujeta al arbitrio, «ya que exige no sólo una zona de extracción inmediata y directa de mineral, sino también otra que garantice la continuidad de la explotación mediante su constante expansión superficial, así como la perduración de las costosas instalaciones industriales anejas». Como señala la doctrina legal, de la que son exponentes las sentencias de 31 de enero de 1967 (Ar. 333), 31 diciembre de 1969 (Ar. 6.161) y 30 diciembre de 1975 (Ar. 1.976-206), la zona de reserva es terreno afecto a la explotación minera, lo cual se justifica con la índole misma de

estas explotaciones de cantera para garantizar su permanencia que exige constante expansión superficial. Aparece a la vista en fábricas de cerámica instaladas al pie de la mina, en donde se hace la extracción de la arcilla y ésta se traslada a la misma fábrica para su tratamiento a medio de cintas transportadoras, y una vez realizado el proceso de transformación industrial, se transportan los productos a zonas de almacenamiento para ser suministrados a las redes comerciales.

5. Concepto de solar a los efectos de la sujeción al arbitrio de plus valía.

En este momento conviene puntualizar que el estudio del concepto de solar a los efectos del arbitrio, sólo interesaba cuando el terreno en principio estaba adscrito a una de las explotaciones previstas, ya que, como dejamos sentado, la regla general era la sujeción al arbitrio de todos los terrenos — sean solares o no — y la excepción, la no sujeción de los dedicados a las aludidas explotaciones que además no sean solares. Queda claro que el arbitrio no gravaba sólo los solares; lo que ocurre es que, aunque el terreno esté dedicado a explotación agrícola o minera, era necesario además para su no sujeción que no sea solar. Si por el contrario no está destinado a esas explotaciones, entonces ya el carácter de solar, salvo a efectos valorativos, era intrascendente a los efectos del arbitrio, tal como confirma la jurisprudencia (entre otras, la sentencia del T. S. de 8 de junio de 1977, Ar. 2.849, y la de 30 de septiembre de 1981, Ar. 3.313).

Hemos visto ya, cómo para la determinación del concepto de las explotaciones agrarias y mineras, la L. R. L. en su art. 510, delegaba a la actividad gestora del arbitrio, esta importantísima misión calificadora, que afectaba nada menos que a la configuración del hecho imponible, al señalar que el incremento de valor de los terrenos destinados a ellas, no estaba sujeto al arbitrio; si bien añadía, salvo que tengan la consideración legal de solares a tenor de lo dispuesto en el art. 499. Vemos, pues, que para la determinación del concepto del solar, seguía por fortuna la Ley un criterio distinto y remitía su calificación a una norma concreta; circunstancia que favorecía la seguridad jurídica, con el consiguiente ahorro de conflictos.

Del contenido del art. 499, de obligado acatamiento en este caso, se extraía que el concepto de solar exigía ciertas condiciones ineludibles, a saber:

1.º Que estuviese situado dentro del casco urbano o zona de ensanche de la población y precisamente en el casco, dentro de su línea perimetral, conforme al plano levantado por el Instituto Geográfico, que había de servir de base a los trabajos de avance catastral.

2.º Además, era preciso que uno o más de sus lados formasen línea de fachada a una o más vías públicas o particulares o trozos de las mismas que estuviesen urbanizadas, considerándose como tales aquellas que tuviesen todos los servicios municipales o, por lo menos, los de pavimentado, el pintado de aceras o alumbrado.

3.º Que fuese edificable por su naturaleza, cualquiera que sea su destino o aprovechamiento.

4.º Por fin, acababa de matizar la Ley este concepto, al comprender en él, de un lado, los terrenos que en la misma situación estuviesen dedicados a parques, jardines o huertas, talleres de cantería, encierro y pastos de ganado o cualquier otro aprovechamiento análogo y excluía de otro lado, los terrenos de uso público.

En consecuencia, como la L. R. L. se remitía para fijar el concepto de solar, a un precepto concreto de la misma, a él habíamos de atenernos respecto del arbitrio de plus valía, al margen de cualquier opinión personal favorable en su calificación al concepto de solar de la L. S., aunque ahora sea el legal en el actual impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos. La jurisprudencia insistía sobre ese particular y rechazaba por superflua en cuanto al arbitrio, la definición aludida de la L. S., no

ya de la de 12 de mayo de 1956 sino incluso de la reformada de 2 de mayo de 1975, en su art. 66 bis, recogidos en el T. R. de 9 de abril de 1976, en los arts. 78, 79 y concordantes. De modo tajante lo aclaraba la sentencia del T. S. de 26 de junio de 1969 (Ar. 3.559), cuando decía que era por completo irrelevante la calificación que a efectos urbanísticos, dicho terreno merezca con arreglo a la L. S., puesto que ya esta misma hace constar que su calificación de solar, sólo es eficaz a los efectos de esa Ley, por lo que carece de todo sentido pretender aplicar sus preceptos, a los efectos fiscales del arbitrio de plus valía, cuando dispone que tendrán la consideración de solares, las superficies del suelo urbano aptas para la edificación que reúnan los requisitos que especifica y que en su lugar analizaremos.

En esencia, el art. 499 citado, exigía en primer lugar una situación genérica del terreno en el casco urbano o zona de ensanche, aspecto de proximidad de evidente influencia en su estimación económica y otra, situación específica, de que uno o más de sus lados formasen línea de fachada con una o más vías públicas o particulares, o trozos de las mismas, que estuviesen urbanizados en la forma que determina, y, en segundo lugar, su indispensable naturaleza intrínseca de edificable en la doble matización extensiva de un lado, para comprender como solares aquellos terrenos que dentro de la aludida situación estén dedicados a parques o jardines, etc., y restrictiva de otro lado, al no considerar como solares en ningún caso los terrenos de uso público.

Uno de los particulares más cuestionados, era el de la situación específica del terreno edificable: A) en cuanto al carácter de la vía pública o particular urbanizada a que había de dar frente, cuando era una vía del Estado, y B) en cuanto a las condiciones de urbanización de la vía.

A) Respecto de la primera cuestión, entendemos que al no distinguir la Ley, no podía distinguir el intérprete, y por lo tanto tendría el terreno carácter de solar a los efectos del arbitrio, si concurrían todos los requisitos aunque la vía urbanizada fuese estatal y no municipal, sin que pueda prosperar la tesis de que en este caso no se da la «ratio legis», fundamento del arbitrio, ya que el Ayuntamiento titular de la exacción nada colabora en el incremento de valor cuando la vía es urbanizada por el Estado. Lo creemos así porque, aparte ya de los casos en que la vía aun siendo estatal, el mantenimiento de ciertos servicios de aceras, alumbrado o alcantarillado, muchas veces quedaban a cargo del municipio, era lo cierto que el arbitrio gravaba el incremento de valor de los terrenos que no fuese debida al exclusivo esfuerzo o trabajo de sus propietarios. Por lo tanto, aunque el arbitrio por disposición legal tuviese el carácter de municipal, no repugnaba a su teleología la circunstancia de que parte de ese incremento sometido a gravamen, fuese debido a mejoras a cargo del Estado, que en definitiva es un concepto unitario en sentido amplio, compatible con la natural autonomía de régimen de la Administración Local, pues era más lógico que esa plus valoración volviese a la comunidad a que beneficiase al dueño de la finca totalmente ajeno a ello; de ahí que insistamos en nuestro punto de vista ante los términos amplios y sin distinción con que la norma configuraba este particular del hecho imponible del arbitrio de plus valía.

No obstante, la sentencia del T. S. de 22 de octubre de 1910, sostuvo criterio contrario con razonamiento de que sería ilógico y contrario a los más elementales principios de equidad, que la Entidad Local percibiera un arbitrio cuyo fundamento es el incremento de valor, sin haber contribuido para nada a dicho incremento y obtener así un enriquecimiento, sin razón ni motivos que lo justifique. Afortunadamente, este criterio no prosperó, y la uniforme doctrina legal, señaló el criterio contrario expuesto con anterioridad.

B) Respecto de la segunda cuestión, era necesario además que la vía a que diese frente, estuviese urbanizada en la forma que precisaba el art. 499, al menos

que tuviese más de un servicio, o sea dos de los tres que menciona, de alumbrado, de encintado de aceras o pavimentado; así lo exigía una interpretación literal y correcta del sentido del texto que se expresa en plural; y así lo enseñaba la sentencia del T. S. de 9 de octubre de 1970 (Ar. 3.793), al recordar que el art. 499 consideraba solares a los efectos del arbitrio, los terrenos edificables que tuviesen uno de sus lados formando línea de fachada a una vía pública urbanizada, considerándose como tales a los trozos de ella que estuviesen dotados de todos los servicios públicos municipales o por lo menos —en plural— de alumbrado, encintado de aceras o afirmado, y lo confirmaba también la de 29 de junio de 1967 (Ar. 3.224). Por lo tanto, si la vía pública no tenía estos servicios o sólo uno de ellos, no se consideraba urbanizada y el terreno que a ella diese frente por este solo punto, no tenía el carácter de solar a fines del arbitrio (T. S., 5 de junio de 1965).

Obvio, que para la calificación de solar era preciso que las condiciones señaladas, concudiesen de modo conjunto en el momento del devengo (T. S. 26 de junio de 1965, Ar. 1.068), es decir, el de la transmisión que cierra el período impositivo en el arbitrio de plus valía y el del final del período decenal en la tasa de equivalencia. No cuenta, en cambio el carácter de la parcela al tiempo inicial del período, ante la primacía del momento del devengo, sin que ello supusiese una excepción al principio de irretroactividad de las leyes, como algunos autores sostienen.

6. Terrenos destinados a viales, parques, zonas verdes o centros de E.G.B.

Como ya se aclaró al determinar el concepto de solar, el arbitrio de plus valía se establecía sobre el incremento de valor de todos los terrenos del término municipal de la imposición, cuando se produjese el devengo y salvo los dedicados a las explotaciones citadas, que a su vez no fueran solares; por lo tanto, a los efectos de esta excepción, que determinaba la no sujeción al arbitrio, sólo era transcendente el concepto de solar cuando constituyese una excepción de la excepción, es decir, cuando se tratase de terrenos dedicados a explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas y mineras, y en este sentido, era de notar que el art. 499 de la misma Ley, sólo jugaba a esos fines estrictos; de ahí que se sostuviese no ser aplicable al arbitrio el inciso 2 del art. 499, cuando disponía que ningún terreno de uso público sería estimado como solar, ya que dicho artículo se refería al arbitrio sobre solares sin edificar. Así lo entendió expresamente la sentencia del T. S. de 10 de diciembre de 1956 y también la de 4 de julio de 1966.

Ahora bien, era lo cierto que si se entendía, como parece atinado, que el art. 499 de la L. R. L., se limitaba a configurar a lo largo de todo su texto el concepto de solar, no debía ser excluido ningún inciso, cual sucede con el que excluía en todo caso a los terrenos de uso público, circunstancia que completaba en definitiva, en su aspecto negativo, la configuración de dicho concepto.

De todas formas, la cuestión era irrelevante, ya que al ser estos terrenos de uso público, además de inalienables, imprescriptibles, inembargables, inedificables (art. 188 de la L. R. L.), era claro, que ya no reunían la condición de edificables, exigidas en el n.º 1 del propio precepto. En todo caso, si el terreno era de uso público, difícilmente podría formar parte de una explotación agrícola o minera, al menos en tanto y en cuanto lo fuese, al no ser desafectado. Sin olvidar que tampoco podían ser objeto de transmisión, y que en último término estarían exentos.

Expuesto lo precedente con relación a esta excepción a la excepción, vamos a considerar ya fuera de ella el caso singular de los terrenos, cualesquiera que sean, destinados a viales, parques y zonas verdes o centros de E.G.B., de modo general, en cuanto podían estar no sujetos al arbitrio, para ultimar así este capítulo.

Si un terreno era realmente, y en el momento del devengo, de uso público destinado a vial, parque o zona verde, estaba, obviamente, exento del arbitrio al amparo del art. 520 de la L. R. L.

Ahora bien, la cuestión se planteaba cuando el terreno, todavía de propiedad particular, estaba ya declarado como vial, parque o zona verde en el planeamiento urbanístico o en otros proyectos oficiales debidamente aprobados. Entonces aun afectado por este destino, como todavía formaba parte de un patrimonio privado, y aunque no era edificable, podía ser objeto de transmisión «inter vivos» o «mortis causa» o permanecer en el dominio de una entidad al cierre del período decenal del arbitrio, incluso debía producirse en su día el fin al que está llamado, bien por cesión gratuita para viales o por expropiación, o bien por otro sistema de actuación urbanística.

En caso de transmisión de estos terrenos vinculados a viales, parques o zonas verdes o centros de E.G.B., que no estuviesen destinados a explotaciones agrícolas o mineras, se ha de estar indudablemente a la naturaleza del terreno en el momento del devengo, y desde luego había que atenerse a los supuestos que concudiesen en cada caso concreto; sólo cuando estos terrenos habían de cederse en forma gratuita voluntaria o por expropiación, no estarían sujetos al arbitrio por falta de incremento del valor. Pero sí cuando variasen los planes o proyectos urbanísticos y ya no estuviesen vinculados a viales, etc., o bien cuando se utilizasen medios de actuación urbanística como compensación o cooperación o reparcelación que supongan materialización de incremento de valor cuando éste surja del justiprecio en caso de expropiación.

La jurisprudencia del T. S., algo indecisa en sus inicios, estimaba que la cesión gratuita de terrenos para viales en virtud de la actividad municipal, era acto no sujeto por falta del imprescindible incremento de valor, ya que su destino vial lo convertía en dominio de uso público municipal, desapareciendo el objeto del arbitrio, pero otras veces afirmaba que cualquier terreno no afecto a las aludidas explotaciones, estaba sujeto al arbitrio aunque no fuera solar, por lo cual carecía de relevancia alegar el destino vial de los terrenos adquiridos, ya que el art. 510 de la L. R. L. no los excluía (T. S. 6 de diciembre de 1968).

Más adelante, la doctrina legal presenta bases firmes, con la matización casuística necesaria; en este sentido puede servir de exponente la sentencia de 10 de febrero de 1975 (Ar. 462) que declara en cuanto a la parte de finca destinada a viales —30.000 m²—, que la circunstancia de no haber pasado a dominio público cuando el período impositivo se cerró, no significa un efectivo valor económico para la empresa recurrente como se declara, entre otras, en las sentencias de esta Sala de 30 de septiembre de 1971 (Ar. 3.497); 22 de junio, 31 de octubre y 22 de diciembre de 1972 (Ar. 3.242, 4.268 y 5.314); 26 de enero, 2 y 1 de marzo y 29 de septiembre de 1973 (Ar. 155.991, 1.051 y 3.434), y 13 de mayo y 2 de julio de 1974 (Ar. 2.314 y 3.125), que establecen los siguientes puntos de doctrina:

1.º Que, aunque los terrenos afectados no hayan sido entregados, su especial destino a viales, les priva de toda su expectativa de beneficio.

2.º Que este especial destino a viales libera, por consiguiente, a los terrenos del arbitrio, sin perjuicio de someterlos al mismo, en el caso de que no fuera realizado el proyecto de urbanización o el terreno perdiese su condición de inedificabilidad.

3.º Que el fundamento económico de tal liberación no es otro que el nulo valor en venta de los posibles terrenos destinados a viales, bien se acepte la cesión gratuita, bien gravite sobre ellos una expropiación forzosa, siempre en relación con su valor inicial.

En igual sentido, la de 1 de mayo de 1977 (Ar. 2.020) que se remite a la anterior y añade solamente con cita de la de 2 de marzo de 1973 (Ar. 991), que no es argumento la revalorización subsiguiente de los solares obtenida mediante la cesión gratuita de los terrenos viales, ya que este fenómeno producido con posterioridad al devengo del arbitrio, no está llamado a influir retroactivamente sobre el acto administrativo de liquidación. Ratifica también el criterio la de 22 de diciembre de 1977 (Ar. 4.806), con cita de las mismas sentencias con base en el principio de que los terrenos destinados a viales, zonas verdes, etc., por su uso común o general, están exentos o no sujetos al arbitrio de plus valía, porque esta particularidad de su destino, los hace carentes de incremento de valor, beneficio o ventaja para sus titulares originarios, declarando consecuentemente que gozan de este beneficio todos los terrenos insertos en la zona de un plan o polígono de urbanización que esté determinado o sea posiblemente determinable en su realidad, alcance y medida y se reserve para viales, jardines, etc., y en su día sometidos a la obligación de cesión de su superficie, con arreglo a lo preceptuado en la L. S. También la de 16 de diciembre de 1977 (Ar. 4.754) declara no sujeto el terreno destinado a parque que no se puede edificar ni existe plan especial que autorice a su titular a determinada explotación del mismo, otra cosa sería si el proyecto de urbanización permitiera iniciar un procedimiento de reparcelación, a través del cual los propietarios pudieran obtener compensación por equitativa distribución de cargas y beneficios, habida cuenta de su afección a destino público que excluye la finca del mercado y de toda expectativa de valor, quedando abocados los propietarios a una cesión gratuita, privada de todo incremento de valor, sin perjuicio de que si en el futuro el terreno no tuviere el uso previsto, podrá el Ayuntamiento someterlo al arbitrio.

Por último, es muy interesante la sentencia de 1 de febrero de 1978 (Ar. 251), revocatoria en parte de otra procedente de la Audiencia de La Coruña, que ya matiza sobre el particular la no sujeción al arbitrio de la transmisión de terrenos destinados a viales cuando han de cederse gratuitamente a este fin, bien de forma voluntaria o por expropiación, pero sí en cambio, cuando se expropian con indemnización o justiprecio y éste produce incremento de valor; así declara que es preciso atender a la naturaleza del título traslativo de los terrenos afectados, pues mientras subsista esta afección, es indudable el nulo valor en venta de los posibles terrenos destinados a viales, bien que se acepte la cesión gratuita, bien gravite sobre ellos una expropiación forzosa con el mismo fin, siempre en relación con el valor inicial (cita la sentencia de 10 de febrero de 1975, —Ar. 462—); por lo tanto, los terrenos cedidos gratuitamente no están sujetos al arbitrio siendo obvio cualquier razonamiento, mientras que los terrenos expropiados en cuanto son objeto de indemnización, están afectados por dicho arbitrio, aunque se expropian para viales. No cuando se expropia sin indemnización para lograr su cesión gratuita.

7. Momento a que ha de referirse la sujeción o no sujeción de un terreno al arbitrio de plus valía.

Ya apuntábamos que todas las circunstancias del hecho imponible, habían de concurrir conjuntamente en el momento del devengo, o sea, en el momento de la transmisión efectiva del terreno, para su sujeción al arbitrio de plus valía, que marcaba el cierre del período impositivo, o bien al término del período decenal, en la tasa de equivalencia; pues bien, lo mismo sucedía en la determinación de la no sujeción en cuanto a precisar el destino del terreno a una explotación agraria o minera y siempre que a la vez no sea solar. La coincidencia de estos dos últimos requisitos en el momento del devengo, daba lugar a la no sujeción, como puede comprobarse en la sentencia del T. S. de 3 de noviembre de 1969, 8 de mayo de 1970 y 5 y 19 de noviembre de 1971, entre otras.

Esto es así porque necesariamente ha de primar el momento del devengo, pero puede ocurrir y ocurre muchas veces: 1.º la circunstancia de que un terreno esté destinado durante parte del período impositivo a una explotación agraria o minera, sin ser solar, por lo tanto con concurrencia de estas dos condiciones, y no obstante más tarde en el momento del devengo no concurrir estos dos requisitos o alguno de ellos; 2.º o a la inversa, que el terreno al inicio o durante parte del período impositivo no esté dedicado a explotación alguna y sí en cambio lo esté sin ser solar en el momento del devengo.

En el primer caso, el terreno estaba sujeto al arbitrio por producirse las circunstancias del hecho imponible al surgir el devengo; por el contrario, en el segundo caso, el terreno quedaba fuera de la esfera de sujeción al arbitrio y por lo tanto no sujeto. Todo tomando en cuenta que el hecho imponible del arbitrio es un todo o bloque, al igual que el período impositivo, y ha de referirse al instante del devengo, unicidad que impide cualquier tipo de fraccionamiento.

En el primer supuesto se atacaba la solución afirmativa por contraria al principio general de irretroactividad de las leyes, ya que a juicio de algunos autores, si en parte del período impositivo el terreno no estaba sujeto al impuesto, no puede después, porque esté sujeto en el momento final, gravarse el incremento de valor experimentado por el terreno durante la totalidad del período impositivo con inclusión del tiempo en que el terreno no estuvo sujeto. En este caso sostenían algunos autores, entre ellos Botella y García Prieto, Abogados del Estado, en *Crónica Tributaria* n.º 15, que: «El período impositivo no se remite al tiempo que diste entre una transmisión y otra, sino que habrá de computar como tal solamente el que discurre entre el momento de la desaparición de la no sujeción, por quedar desvinculados de las explotaciones en cuestión y no ser solar». La razón a su juicio es evidente, «porque no puede observarse el período comprendido entre el momento inicial y el final entre una y otra traslación, porque durante parte del mismo el terreno de interés no ha estado sujeto al impuesto municipal». Apreciación que a su juicio no contradecía el n.º 2 del art. 510, sino que, por el contrario, lo puntualizaba, e incluso tenía acogida en la base 27-2 de la Ley de 19 de noviembre de 1975.

Entendemos en contra de esta tesis: 1.º que no podía hablarse de sujeción o no sujeción al arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos hasta que se realizase el hecho imponible o momento del devengo, ya que como expresa la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 1979, no cabe hablar de hecho imponible potencialmente realizado que permita fraccionar en dos o más subperíodos el período impositivo o aplicar diversos tipos, etc.; 2.º que con arreglo a las normas transitorias del C. C., no podemos sostener infracción alguna del principio de irretroactividad de las leyes cuando se aplica la normativa vigente en el crucial momento fiscal indicado, porque las situaciones de hecho anteriores no suponen derechos adquiridos sino meras expectativas que no alcanzan la debida cristalización; 3.º la Ley no exigía la sujeción permanente durante todo el período que cierra la transmisión o el cumplimiento del término decenal; 4.º la «ratio» del impuesto no padece porque en definitiva el incremento de valor sometido a gravamen obedezca a revalorizaciones ajenas al valor normal de las explotaciones agrarias a que se dedicó el terreno en algunos años del período; 5.º si el fundamento de la marginación de la sujeción al arbitrio de las explotaciones agrarias o mineras, está en la protección de esta riqueza nacional y social, y esta explotación no existe en el momento de la imposición, ésta no tendría razón de ser, y en todo caso, si tiene mejoras por su incremento agrario, debidas al esfuerzo del propietario, serían deducibles de la base; 6.º el Tribunal Supremo ya sentó criterio correcto de la unicidad del período impositivo, cuando se planteó el problema de elevación de los tipos de imposición durante la vigencia del período, en que sostiene la aplicación del tipo vigente en el

momento del devengo a todo período legal sin admitir fraccionamientos por períodos ni tampoco el término medio de diversos tipos para todo el tiempo legal; 7.º análogo criterio aplica sobre la concurrencia de exenciones e incluso no sujeciones. Es rotunda sobre el particular la doctrina legal que, entre otras sentencias, destaca en la de 7 de mayo de 1974, Sala 3.ª (Ar. 1.068) que la determinación del período impositivo aparece normada por la Ley, como parte del hecho imponible (art. 26 L. G. T.), y se extiende conforme a la L. R. L., durante el tiempo en que el terreno pertenece al mismo propietario, computable a partir de la transmisión inmediata anterior, cualquiera que sea su fecha con el tope de 30 años (art. 510-2) y se cierra con la nueva transmisión, precepto tan claro que no necesita interpretación, de conformidad con el apotegma «in clariis non fit interpretatio», razón por la cual esta Sala ya en la sentencia del 3 de julio de 1946, estableció que aun cuando un terreno pueda haber estado durante cierto tiempo al margen de tributación por no ser solar, para fijar el período no tiene relevancia esta situación, y no ha lugar a tomar como fecha inicial del período, aquella que pasó a tener la condición de solar, pues el período impositivo se ha de computar siempre a partir de la transmisión inmediata anterior, cualquiera que sea su fecha, en tanto haya tenido lugar dentro de un período máximo de 30 años. La sentencia de 8 de febrero de 1978 (Ar. 306), matiza sobre este punto que si se aplica la normativa vigente al momento de transmisión, no se vulnera la irretroactividad de la Ley al estimar el incremento en el período legalmente señalado, pues el concepto de irretroactividad tiene la excepción que se establece en la Regla 1.ª de las Disposiciones Transitorias del C. C., según la cual, si el derecho apareciese declarado por primera vez en el Código, tendrá efectos desde luego, aunque el hecho que lo origine se verificara bajo la legislación anterior, siempre que no perjudique a otro derecho adquirido de igual origen; en consecuencia, al aplicar la norma vigente en el momento de la transmisión al período comprendido por la transmisión anterior, se actúa correctamente sin lesionar derechos adquiridos, pues el que se alega consiste en mera expectativa.

8. La prueba de la no sujeción: su carga.

Aparte de los principios generales sobre carga de la prueba establecidos en el C. C., la L. G. T. dispone, en su art. 114, recogiendo ya los avances de la doctrina legal en la materia, que a cada parte corresponde la prueba de los hechos constitutivos de su derecho, remitiéndose el art. 115 siguiente, a las disposiciones contenidas al efecto en el C. C. y L.E.C.

En consecuencia, si con arreglo a la preceptiva del arbitrio contenida en la L.R.L., era regla general la sujeción del incremento de valor que experimentasen los terrenos transmitidos sitios en el término de la imposición durante un período de tiempo determinado, era evidente que al Ayuntamiento le bastaba en principio acreditar, para liquidar el arbitrio, la transmisión de un terreno sito en su término municipal, o bien su permanencia en la propiedad de una entidad determinada al cierre del período decenal, cuando se tratase de liquidar tasas de equivalencia.

Será, por el contrario, el particular afectado con la exacción quien tenga que demostrar la no sujeción en tanto y en cuanto el terreno esté afecto o destinado a una explotación agrícola, forestal, ganadera o minera (sentencia del Tribunal Supremo de 11 de julio de 1981, Ar. 3.036), que no sea solar. Si bien la prueba de este último apartado, por ser un hecho negativo, basta oponerla en términos generales, una vez acreditado el destino del terreno a dichas explotaciones, que forman la regla general de la excepción; así en sintonía con la doctrina general de nuestro Tribunal Supremo sobre la prueba en estos casos en que la otra parte pueda fácilmente acreditar lo contrario, estima su obligación a verificarlo así, por tratarse de un hecho negativo para él de fácil contradicción; doctrina legal que declara de aplicación en estos supuestos concretos relativos a determinar si los terrenos son sola-

res; condición o carácter que al Ayuntamiento respectivo le es de facilísima probanza. En consecuencia, al Ayuntamiento le bastaría probar en principio la transmisión del terreno sito en el término municipal, pero si se demuestra su dedicación a una de las aludidas explotaciones, también ha de probar su condición de solar (Tribunal Supremo 26 de junio de 1969).

Al particular le obliga, pues, la demostración de la no sujeción del terreno por estar afecto a una explotación agraria o minera, cuando pretenda su marginación de la esfera imponible, al ser el hecho constitutivo de su pretensión (Tribunal Supremo 9 de marzo de 1970, 5 de mayo y 2 de junio de 1971). Para poder aplicar esta no sujeción es preciso que se demuestre la existencia de una verdadera explotación agrícola o ganadera con la intensidad y rendimiento correspondiente al valor que los terrenos lleguen a alcanzar en el momento de la transmisión y no hasta la existencia de algunos cultivos o explotación cuyo valor no sea proporcionado (Tribunal Supremo 6 de marzo de 1981, Ar. 930).

Probado que el terreno está afecto a una de estas aludidas explotaciones y negado el carácter de solar, al Ayuntamiento que la afirma corresponde la prueba de ser solar y no al que lo niega, de conformidad con el art. 1.214 del C. C. (Tribunal Supremo 5 de julio de 1969, 5 de marzo de 1971 y 21 de mayo de 1975). La prueba de solar corresponde al Ayuntamiento, por ser de carácter negativo, cuando se demuestra la dedicación del terreno a una determinada explotación agrícola. Insiste, por último, en la misma idea la sentencia de 8 de febrero de 1978 (Ar. 306) al indicar que los recurrentes tenían que haber demostrado que tales terrenos no tenían la conceptualización legal de solares del art. 499 de la L. R. L. y que en el momento de la transmisión se hallaban afectos a una explotación agrícola, ganadera o forestal, debiendo puntualizarse que la jurisprudencia tiene declarado en reiteradísimas y uniformes sentencias que la prueba ha de ser rigurosa, que acredite la existencia real de una explotación agrícola en toda la finca transmitida, sea grande o pequeña, de estar afectada íntegramente a una explotación anterior y en el momento de la transmisión.

La de 21 de marzo de 1975 (Ar. 1.378), dice que, admitida la dedicación del terreno a explotación agrícola —en este particular la carga de la prueba pesaba sobre los sujetos pasivos del arbitrio—, hay que ver si, en aquel tiempo de la transmisión hereditaria, «tenía la condición de solar, con arreglo al art. 499 de la L. R. L., circunstancia cuya prueba incumbe al Ayuntamiento, puesto que se trata de desvirtuar un supuesto de excepción, ya acreditado, a la regla general de sometimiento».

Para lograr una prueba eficaz del destino de los terrenos a las citadas explotaciones, es de tener en cuenta el art. 15 de la L. G. T., cuando dispone que: «en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y de valoraciones de prueba se contienen en el C. C. y en la L. E. C.». En definitiva podrán utilizarse todos los medios previstos en el art. 1.215 del C. C. y 578 de la L. E. C., ya que sobre esta materia no existe ninguna previsión específica de la normativa reguladora del arbitrio. Indudable que a la vista del rígido criterio de la jurisprudencia para estimar acreditada la explotación agraria, quien oponga esta excepción ha de emplear todos los medios de prueba de que disponga, incluso de presunciones e indicios, para lograr su objetivo referido al momento de la transmisión, consciente de que de forma aislada, ni el carácter rústico de la finca, ni su cultivo agrícola aun acreditado por documentos, escrituras, certificaciones registrales, actas notariales, certificaciones de las Hermandades o Asociaciones, etc., incluso reconocimientos judiciales, son de por sí solo insuficientes, si no se complementan con otros medios de prueba, acreditativos de la permanencia de la dedicación agrícola, proporcionalidad de rendimiento, intervención humana y organización y medios técnicos empleados, necesarios para acreditar la existencia de una verdadera explotación agraria.

II.—LOS TERRENOS SUJETOS Y NO SUJETOS EN LA NUEVA REGULACION DEL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS.

1. Ideas básicas.

El incremento que experimente el valor de los terrenos, ajeno a la actividad o esfuerzo de su titular dominical, durante el período impositivo, es precisamente el objeto o manifestación exterior de riqueza que se somete al gravamen del impuesto en sus dos modalidades.

Salta a la vista que el Real Decreto de 1976, con más técnica y precisión que la L. R. L., matiza expresamente que grava en el momento del devengo no sólo la transmisión del dominio sino también la transmisión de los derechos reales de goce limitativos del mismo y su constitución, sin que ello suponga, como ya comentamos, una ampliación en la práctica, del área impositiva.

En buena técnica tributaria, el Decreto de 1976, distingue perfectamente en su texto los conceptos de actos sujetos, no sujetos, y por supuesto el de las exenciones; dedica a los primeros el art. 87 y a los no sujetos al gravamen, el 83 y a las exenciones los siguientes arts. 89 y 90. Cumple así en primer lugar, con el principio consagrado en aras de la legalidad por la L. G. T., de que la definición del hecho imponible se completará con la mención expresa de supuestos de no sujeción, y en segundo lugar, señala las exenciones objetivas y subjetivas de modo concreto con la debida separación.

A. Clasificación de las servidumbres y de las aportaciones de terrenos a la sociedad conyugal y adjudicación en caso de disolución.

Como el estudio de éstas será objeto de un capítulo independiente, únicamente se indicará ahora en términos generales respecto de la sujeción o no sujeción, que es muy discutible si la constitución y transmisión de las servidumbres y las aportaciones de bienes o derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, y lo mismo las adjudicaciones que a su favor y en pago de su cuota en caso de disolución, hayan de calificarse como exenciones, tal como se comprende en el art. 89, o si, por el contrario, constituyen en realidad supuestos de no sujeción. Frente a otras posiciones, compartimos la tesis de que las servidumbres son derechos reales de goce limitativas del dominio y de ahí su correcta calificación por el legislador como exención. En este sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1979 (Ar. 3.841), precisamente al tratar con motivo expropiatorio de la imposición de una servidumbre de paso aéreo de un cable de corriente eléctrica (telefónico), declara de modo categórico que «la imposición de una servidumbre de paso en vuelo de un cable, sobre una finca de propiedad privada, encaja plenamente en el amplio concepto de expropiación suministrado por el art. 1.º de la L. E. F., porque mediante esa servidumbre de paso, se priva al dueño del fondo de una serie de facultades peculiares del dominio, entre ellas, la de edificar o cultivar ciertas especies, y, negativamente se le obliga a soportar determinadas actividades del dominante como son reparar el cable, vigilarlo, etc., obligaciones de tolerancia que no son naturales al derecho de dominio y que tienen como única causa la existencia de un derecho real limitativo impuesto sobre aquél».

Por el contrario, en la aportación de bienes a la sociedad conyugal, no estimamos acertado el criterio legal, ya que si estas aportaciones no suponen un cambio de titularidad dominical de una persona a otra, al carecer la sociedad conyugal de personalidad propia, no puede hablarse en realidad de auténtica transmisión y si no existe transmisión, falta uno de los elementos estructurales del hecho imponible, que no se realiza, y en consecuencia el acto permanece marginado y por lo tanto no sujeto al impuesto, circunstancia que no necesita ya, ni puede en buena técnica fiscal, calificarse como exención. Ahora bien, como la Ley no engloba sólo en la alu-

da exención, las aportaciones y, en caso de disolución las devoluciones o adjudicaciones de estos mismos bienes, sino que comprende las adjudicaciones sin distinción, que se verifiquen en pago de la participación, incluso con otros bienes aportados por el otro cónyuge, es lo cierto que en estos estrictos supuestos sí, en efecto, existe una transmisión sujeta en principio al impuesto, y si el legislador estima que no debe gravarla, ha de establecer la correspondiente exención.

2. Permanencia de la sujeción como regla general.

La sujeción como regla general. — Sobre la materia de actos sujetos y no sujetos al impuesto, tratada en este capítulo, debemos de adelantar desde estos momentos, que son escasas las novedades introducidas por el Real Decreto de 30 de diciembre de 1976, respecto de la L. R. L. En realidad se circunscriben a dos, previstas en el art. 87-2: una, la ya aludida puntualización dentro del concepto de transmisión del dominio de los terrenos — hoy habla de propiedad — de que comprende a la vez la constitución y transmisión de los derechos reales de goce limitativos del dominio, y otra, la más importante, de clara reducción del ámbito de los actos de no sujeción, al excluir de gravamen el incremento de valor experimentado por los terrenos destinados a las aludidas explotaciones, no sólo cuando tengan la condición de solares sino también cuando sean calificados como urbanos o urbanizables programados o vayan adquiriendo esta última condición, con arreglo a lo dispuesto en la vigente L. S.

En consecuencia, como se mantiene en sus propios términos la concepción anterior, fuera de estos dos particulares señalados, todo lo expuesto al tratar de los actos sujetos, o no sujetos al arbitrio de plus valía, es válido y aplicable ahora al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos. No obstante, la modalidad b) del impuesto, presenta variaciones esenciales.

En definitiva, perdura inalterable y se mantiene vigente en el Decreto, como regla general, la sujeción al impuesto. Siguen en pie, pues, como presupuestos de la sujeción: 1.º que el Ayuntamiento tenga establecido el impuesto en su término municipal y aprobada de forma definitiva la Ordenanza y el índice; 2.º que el terreno esté ubicado en el término municipal, pues hasta tal extremo es rígido el principio de territorialidad, que si una finca corresponde a varios términos municipales, cada porción de la finca sujeta al impuesto, sólo puede ser objeto de obligada liquidación en el municipio en que radique; 3.º que se realice el hecho imponible, con la concurrencia de todos y cada uno de sus elementos estructurales, bien entendido que basta la ausencia de uno solo de ellos, incremento de valor, transmisión, período impositivo, etc., para que no se genere la relación o deuda tributaria y que el acto quede marginado del impuesto.

3. Supuestos de no sujeción de los terrenos.

Aparte de que la ausencia de los presupuestos enumerados implica la no operatividad del impuesto, la regla general de sujeción tiene una excepción amplia y formal que exige dos condiciones conjuntas, ya apuntadas: A) Una de carácter positivo, de que los terrenos o derechos reales de goce referidos, estén destinados a una explotación agrícola, ganadera, forestal o minera; B) Y otra de carácter negativo, en cuanto la Ley exceptúa los aludidos bienes, destinados a aquellas explotaciones, cuando a su vez tengan la condición de solares o estén calificados de urbanos o urbanizables programados o vayan adquiriendo ese carácter con arreglo a lo dispuesto en la L. S. (art. 87-2 del Decreto).

A. Destino a explotaciones.

La no sujeción que en principio señala la Ley a favor del incremento de valor que experimenten los aludidos terrenos o derechos reales destinados a dichas

explotaciones, conserva las mismas características que en la normativa anterior, y por lo tanto no supone modificación alguna de su doble condicionamiento, ni en los esquemas ni en las conclusiones ya expuestas en este capítulo respecto del arbitrio de plus valía y primará por lo tanto en esta concreta materia jurídica la meritoria y laboriosa doctrina elaborada por nuestro T. S., que tiene la virtud de destacar los aspectos más importantes de este tema de derecho, como son: la insuficiencia del carácter rústico de la finca e incluso de su cultivo, el principio de rentabilidad proporcional, la delimitación del concepto de explotación y la exigencia para la no sujeción de que este destino permanezca o exista precisamente en el momento del devengo al margen de que el terreno esté afecto, o no, parte del período impositivo que forma un todo unitario no susceptible de distribución proporcional, según Ley ni de cómputo parcial y sobre todo, en términos generales, al criterio del T. S., que se inspira en el propio fundamento del arbitrio, para evitar la no sujeción de incrementos de valor inmerecidos, sin violentar el principio de legalidad.

Sin embargo, a partir de esta normativa concreta sin alteraciones, es conveniente señalar como contrapunto, que el legislador, ya antes con menos técnica y ahora sí, de modo categórico, declara no sujeto al impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos no urbanos, destinados a explotaciones agrarias, sin distinguo alguno, entre grandes o pequeñas, modestas o no en su sistema de cultivo y en consecuencia no puede definirse el concepto de explotación desde perspectivas de pura técnica económica que harían prácticamente inaplicable la Ley.

En definitiva, lo cierto es que: 1) El legislador no introdujo ni en la L. B. (Ley 41/75), ni por consiguiente en el Real Decreto regulador del impuesto, ninguna definición del concepto de explotación, es decir, de este concepto jurídico indeterminado para precisar estos supuestos de no sujeción; 2) Estos supuestos han quedado restringidos en el orden legal al equiparar al concepto de solar, los terrenos urbanos y urbanizables programados, así como los que posteriormente adquieran este carácter; 3) Finalmente, es de destacar que el legislador, frente a la corriente doctrinal y jurisprudencial surgida como consecuencia del régimen de las leyes especiales de Madrid y Barcelona, no consideró conveniente aceptar el criterio del mayor valor comparativo como elemento determinante de las sujeciones a este impuesto, no obstante proponerlo así el proyecto de L. B.

B. *Carácter no urbano.*

La circunstancia de que los terrenos o derechos reales estén afectos a explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mineras, no es suficiente, sólo de por sí, para que sus incrementos de valor queden no sujetos al impuesto, es preciso a la vez la concurrencia del requisito o factor negativo de que no tengan la condición de solares o la calificación de urbanos, urbanizables, programados o vayan adquiriendo este último carácter con arreglo a la vigente L. S. Ciertamente que si no concurre el destino de los terrenos a dichas explotaciones, sus condiciones urbanísticas son ya intrascendentes a los efectos de la no sujeción.

Por lo tanto, en el supuesto de que concurre aquella adscripción, preciso es aun analizar y estudiar si coinciden también los supuestos de excepción o salvedades a esta regla de no sujeción, que precisamente fueron ampliados, con respecto a la normativa anterior, por el Real Decreto de 30 de diciembre de 1976, en el desarrollo de la base 27-2 de la Ley 41/75, en beneficio de la sujeción al impuesto y que constituye su principal innovación sobre el particular.

a) No acogida de la fórmula de exclusión, valor índice-valor superior al triple de la capitalización al 4 % de la base de contribución rústica y pecuaria.

La L. B. 41/75, no cristalizó la idea de su proyecto —Base 26-2— de declarar sujetos al impuesto los incrementos de valor que experimenten los terrenos destina-

dos a las explotaciones indicadas, no sólo cuando sean solares sino también cuando por sus posibilidades de utilización urbana, tengan en el momento de devengarse el impuesto un valor que exceda del triple que resulte de capitalizar al 4 % la base imponible que corresponda a efectos de la contribución territorial rústica.

b) Crítica a dicha fórmula y a la nueva remisión del concepto de solar a la Ley del Suelo.

Circunstancia que mereció críticas de la doctrina al no establecer un criterio objetivo de valor sobre la fórmula —valor índice, valor triple de capitalización al 4 % de la base imponible rústica—, que unido al concepto de explotación de la L.C.T.R., el más acabado de nuestro derecho positivo, sin duda, simplificaría la determinación del concepto de explotación tan debatido ante los Tribunales.

En realidad, se trataba de acoger al respecto, lo dispuesto en el art. 99 de la Ley Especial de Madrid (11 de julio de 1963) (27), gemelo de otro de la Ley de Barcelona, amparado y generalizado ya en la jurisprudencia del Tribunal Supremo con base en que la explotación agraria o minera, ha dejado de ser un hecho susceptible de prueba para pasar a ser un concepto que se elabora a través de una calificación jurídica y cuando la escala de valores llega a establecer diferencias sorprendentes, se produce una corriente que con independencia de la voluntad del propietario, llega a cambiar la pretérita vocación rústica de los terrenos —ante la incontenible realidad urbanística— siendo numerosas las declaraciones de la jurisprudencia en el sentido de que con arreglo al art. 3.1 del C. C. sobre interpretación no procede la no sujeción al arbitrio sí los rendimientos efectivos de la explotación... no guardan una razonable proporción con el valor de la renta de la finca (15 de noviembre de 1976, Ar. 5.004, y 31 de mayo de 1977).

Algunos autores, como B. Rodríguez, llegan a una crítica exacerbada de la Base 27-2, de la Ley de 1975, por sustituir precisamente del proyecto nuevo anterior esta idea de la valoración tope prevista en él como excepción a la no sujeción de los terrenos dedicados a las aludidas explotaciones, y que si bien mantiene la tradicional referencia a los solares, lo hace con la novedad de equiparar a ellos los terrenos urbanos o urbanizables programados, clasificados en la L. S. o Estatuto urbanístico, que sin duda alguna, a tenor del apartado 2 de la Base 27, ha de cristalizar de modo indefectible en el nuevo texto articulado de la L. R. L. (28). Esos autores interpretan esta intencional omisión del criterio de valor con la sustitutiva irrupción de los conceptos procedentes de la nueva L. S., hasta ese momento ajenos al arbitrio de plus valía, como significativa, no sólo de ruptura nefasta con los precedentes legislativos inmediatos, contenidos en las leyes especiales de Madrid y Barcelona, y avalados ya por laboriosa y meritoria doctrina legal, sino también como un paso más hacia la posibilidad futura de transformación del impuesto sobre el incremento de valor en un tributo sobre los terrenos urbanos.

A nosotros estas críticas nos parecen cargadas de vehemencia y opinamos modestamente que no existe este peligro hacia la transformación del impuesto, al menos de forma inmediata, ya que la Ley optó en el Real Decreto 3.250/76 por conservar con toda su plenitud y experiencia, la esencia del antiguo arbitrio, que grava el incremento de valor que experimenten toda clase de terrenos, inmerecido por su dueño, limitándose a su perfeccionamiento técnico y a las mínimas y necesarias re-

(27) Cercenaba el área de la no sujeción de los terrenos destinados a explotaciones agrícolas o mineras... «siempre y cuando que, además, no exceda su valor corriente en venta en cuatro veces del que resulte de capitalizar la riqueza imponible de contribución rústica que tuviere, o hubiere de fijarse supuesto su aprovechamiento agrícola».

(28) La Base 26-2 del Proyecto expresaba la sujeción de los terrenos destinados a dichas explotaciones en la forma literal siguiente: «...a no ser que dichos terrenos tengan la condición de solares, o que por sus posibilidades de utilización urbana tengan, en el momento de devengarse el impuesto, un valor que exceda del triple del que resulte de capitalizar al 4 % la base imponible que le corresponda a efectos de contribución territorial rústica».

formas. Prueba de ello, es que permanece en la L. B., y por consiguiente, en el Real Decreto de 1976, la sujeción de todos los terrenos como norma general, y por el contrario fueron rechazadas todas las enmiendas presentadas al anterior proyecto de Ley, que tendían a limitar el impuesto a los terrenos urbanos.

Por lo demás, la incidencia legal no desvirtúa ni señala nueva orientación del carácter general del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos, al que están sometidos todos ellos, sean rústicos o urbanos, edificados o sin edificar, al margen de que su transmisión, o la de los derechos reales referidos, sea a título oneroso o lucrativo, entre vivos o por causa de muerte.

En cuanto a la nueva remisión del concepto solar a la L. S., simplemente existe una ruptura con los inmediatos precedentes legislativos, especialmente con la L.R.L., que obligó al Tribunal Supremo a establecer la correcta doctrina legal ya expuesta, de estricta aplicación del art. 499 del T. R. de 1955, ante la inequívoca disposición legal del art. 510 de la L. R. L. que a él se remitía, y a rechazar cualquier tentativa de aplicación del concepto de solar, contenida en el art. 63 de la L. S., de 12 de mayo de 1956.

Evidente, que la nueva normativa desperdició la ocasión de cristalizar en el ordenamiento legal, los conceptos de explotación agraria en sentido amplio, y minera, y de generalizar los criterios de valor establecidos en las leyes especiales de los Municipios de Madrid y Barcelona, y sobre todo, de la laboriosa doctrina perfectamente lograda y estructurada con toda claridad por nuestro Tribunal Supremo.

Creemos, en cambio, que esta principal novedad del hecho imponible, es encomiable por acertada, al unificar en el aspecto técnico-jurídico el concepto de solar y equiparar a él el suelo urbano, incluso el edificable programado que figura en la vigente L. S. de 9 de abril de 1976; ya que hasta la fecha existían en el ordenamiento jurídico administrativo, dos conceptos significativos de solar: el del art. 499 de la L. R. L., aplicable al impuesto sobre solares, al que se remitía de modo expreso el arbitrio sobre el incremento de valor, y otro distinto a efectos de la ordenación urbana, de especial incidencia además en la esfera de la competencia municipal incluido en la L. S. O. U. de 12 de mayo de 1956.

En el Real Decreto Ley 15/78, para poder hacer efectiva la inmediata aplicación del impuesto el 1.º de enero de 1979, se dispuso en su art. 2 que hasta la aprobación de los Planes o normas subsidiarias o complementarias o proyectos de delimitación del suelo urbano, se considerarán como tal suelo urbano los terrenos en que concurren las circunstancias de hecho que determinan los arts. 78 y 81 de la L. S. y se equiparán a suelo urbanizable los calificados de reserva urbana en los programas de actuación o planes parciales que contengan los planes generales aprobados de conformidad con la L. S. de 1956, incluso en sus adiciones y modificaciones.

También es de señalar aquí, a más abundamiento, que la disposición final primera del Real Decreto 3250/76, en su apartado a) declara derogado «el gravamen sobre el incremento de valor de las fincas rústicas y urbanas, integrado en el impuesto general sobre transmisiones patrimoniales», dando prevalencia así, de una vez, al impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos, sobre la línea paralela disidente, con tendencia al establecimiento de este impuesto como Estatal.

En definitiva, fuera de juego el art. 499 de la L. R. L., a partir de 1.º de enero de 1979, sólo hemos de tener en cuenta la nueva perspectiva legal sobre esta segunda condición de la no sujeción al impuesto. Innovación loable, pues si la materia urbanística se regula en la L. S., inspirada en un moderno concepto de la propiedad de clara tendencia social, tan lejos de su antiguo carácter absoluto e individualista, hoy superado, y en ella se configura su real contenido, resulta lógico, dentro de

una buena coherencia y armonía del ordenamiento jurídico, que cualquier condición o calificación de solar o suelo urbano se remita a dicho texto. Máxime cuando se logra así, al mismo tiempo, una indudable certeza jurídica en un doble sentido: En el orden teórico o abstracto, dada la precisión legal de esta condición o calificación —implica una categorización, como dice Enterría—, y en el orden técnico o práctico, dada su obligada concreción legal en el planeamiento urbanístico, —también norma— siempre de obligada publicidad y de fácil acceso a la información de los administrados, en este caso más concretamente contribuyentes, y por supuesto de los Ayuntamientos titulares activos de la imposición, que tendrán a su alcance normalmente en sus propias oficinas la prueba o comprobación, para ellos de tanto interés, relativa a sí los terrenos dedicados a las explotaciones citadas quedan sujetos al impuesto al tener la condición de solares o estar calificados como urbanos o urbanizables programados o vayan adquiriendo este carácter en el momento del devengo. Supuesto siempre de concreción singularizada en los planes y de especial interés, no sólo en materia urbanística, sino también en la tributaria al afectar a dos de sus impuestos autónomos, el del incremento del valor de los terrenos y el establecido sobre los solares.

c) Clasificación del suelo.

Antes de entrar en el análisis específico de los supuestos que comprende esta segunda condición de la no sujeción, recordaremos de forma escueta los principios fundamentales que inspiran la L. S. en este particular de su clasificación urbanística.

A estos efectos, proclama el art. 76 de la Ley que «las facultades del derecho de propiedad se ejercerán dentro de los límites y con el cumplimiento de los deberes establecidos en esta Ley o, en virtud de la misma, por los Planes de Ordenación con arreglo a la clasificación urbanística de los predios». La regulación de los derechos y obligaciones, se fija por el Estatuto de la Propiedad Urbanística o L. S., como disposición básica, y por los planes de ordenación aprobados conforme a la Ley.

Primero.—Condición de solar y calificación del suelo.—Para la aplicación del régimen urbanístico legal del suelo es indispensable su clasificación, de ahí que la Ley en su Título II dedique su primer capítulo a la clasificación urbanística de los predios que se determina en el Estatuto Urbanístico y en consecuencia señale también las facultades, deberes y limitaciones de sus propietarios, en los arts. 83 al 86, ambos inclusive, que comprende el régimen jurídico específico de sus diversas clases.

El planeamiento es el instrumento fundamental de la calificación del suelo. El plan que define el destino del terreno es el que divide el contorno en zonas y determina el destino de cada uno, el que delimita los perímetros de las zonas y la reglamentación de su uso.

Ahora bien, la Ley forzosamente tiene que dar una norma sobre la clasificación del suelo para los casos de inexistencia de plan de ordenación. No puede marginar en ciertos supuestos la propiedad del suelo de un específico estatuto urbanístico, dados los múltiples municipios que carecen de plan (29). Para la clara determinación del suelo urbano es conveniente tener presente la clasificación del suelo contenida en la Ley que distingue al efecto entre los municipios en que exista Plan General de Urbanización y aquellos en que no exista dicho Plan.

(29) García de Enterría y Laureano Parejo, en sus Lecciones de Derecho Urbanístico, dicen que la ausencia en los municipios carentes de todo tipo de planeamiento, de plan general municipal e incluso de normas complementarias o subsidiarias, y por lo tanto la imposibilidad de actuación del mecanismo de remisión de la Ley al planeamiento, no significa en modo alguno la inexistencia absoluta en estos municipios de toda ordenación urbanística. Resta aún el texto legal que se aplica directamente, constituyendo una auténtica regulación, aunque mínima ordenación (está integrado por el art. 76 sobre clasificación del suelo y normas subsidiarias y complementarias de planeamiento).

Por eso adopta dos criterios en la clasificación según exista o no exista plan; fijando en este último caso los criterios materiales de los que resulta sin más la clasificación del término municipal.

A tenor del contexto legal, entendemos que los municipios sin plan, en donde rijan, por estar aprobadas, las normas complementarias o subsidiarias de planeamiento, se equiparan a los que tengan plan (30).

La condición de solar se precisa en la L. S. cuando dispone que tendrán esta condición:

A. En los Municipios con Plan General la superficie del suelo urbano apta para la edificación que reúna los siguientes requisitos:

1.º Que estén urbanizados con arreglo a las normas mínimas establecidas en cada caso por el plan y, si éste no las concretare, que, además de contar con los servicios de acceso rodado, abastecimiento de aguas, evacuación de aguas y suministro de energía eléctrica, la vía a la que la parcela dé frente, tenga pavimentada la calzada y encintado de aceras.

2.º Que tengan señaladas las alineaciones y rasantes.

B. En los Municipios en que no exista plan general municipal, las superficies de suelo urbano aptas para la edificación que, además de contar con los servicios de acceso rodado, abastecimiento de aguas, evacuación de aguas y suministro de energía eléctrica, la vía a la que la parcela dé frente tenga pavimentada la calzada y encintado de aceras.

Sin duda que la condición de solar es una especie cualificada dentro del género de terrenos urbanos; por eso la Ley al definir los solares arranca de este presupuesto inicial y dispone de forma categórica y realista que tendrán la consideración de solares «las superficies de suelo urbano aptas para la edificación» que además

(30) Dice García de Enterría en Lecciones de Derecho Urbanístico, pág. 360, que las regula la Ley del Suelo en el marco del planeamiento en su Capítulo 4.º, en donde se engloba: Las N. C. S. P. estricto sensu, art. 70 y 71; las disposiciones legales sustantivas de ordenación y aplicables cuando exista, o no, planeamiento u otra normativa, arts. 72, 73 y 74; y hasta normas de un estándar urbanístico dirigidas a vincular a la Administración a través del Plan, como la que determina la densidad máxima obligatoria para el planeamiento parcial.

Es decir, se encuadran esas N. C. S. P. como un instrumento de planeamiento de ordenación urbanística. La Ley de 1956 cubre la función estática de regulación de uso del suelo dentro del planeamiento; falta toda la programación para la conformación de los espacios; casi eran unas ordenanzas, cuya única diferencia era que ya utilizaban la técnica planimétrica y de expresión gráfica para su concreción física, acercándose al modo del plan.

La Ley de 1975 no altera esa configuración, simplemente amplía su campo operativo o funcional. Es como una versión reducida del plan general municipal tanto en la clasificación del suelo para el desarrollo urbanístico como en la legitimación de la formulación de los instrumentos del planeamiento: Plan general, parcial, proyectos, especial y estudios de detalle.

Son disposiciones de carácter general típicas, además de su aportación técnica. Así, la sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de marzo de 1979 que aun versando sobre la Ley de 1956 se pronuncia ya vigente la de 2 de mayo de 1975, declara: «que la propia naturaleza de estas N. C. S. P., destinadas a suplir el plan o a complementar éste en su caso debe conducir a que su elaboración deba adecuarse a lo prevenido para los planes de urbanismo», pese a que los arts. 57 y 58 de la L. S., no hicieron expresa remisión al art. 32 como lo hace el nuevo T. R., circunstancia confirmada en el Reglamento de Parcelaciones en su art. 3.º Estas normas se desarrollan dentro de los límites señalados por la Ley para los planes de ordenación (art. 70-4 L. S.) legitimando la formulación del planeamiento en su desarrollo: Plan general, plan parcial, planes especiales y estudio de detalle.

Sabido es que en su origen, estas normas pueden ser de carácter estatal dictadas por el Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo, Comisiones Provinciales de Urbanismo o de carácter local formuladas por los Ayuntamientos y Diputaciones y en tercer y último lugar las que deriven de los entes autonómicos.

La reciente sentencia del Tribunal Supremo de 9 de junio de 1979 (Ar. 2.902) aclara:

1) El carácter de estas N. C. S. P. Así en ellas se declara «que lógicamente las referidas normas en cuanto son sucedáneos de los planes de urbanización, destinadas como su propia ordenación legal indica, a completar o suplir los planes mencionados, participando en la naturaleza jurídica de éstos... y es acertado atribuirles la condición de disposiciones de carácter general por el tono abstracto de su mandato, la generalidad de su proyección y su inserción en el ordenamiento jurídico, ya que estas condiciones son las que corresponden a los auténticos planes urbanísticos.

2) Que en la elaboración de estas normas, se ha de exigir el mismo procedimiento que corresponda a la elaboración de los planes propiamente dichos (art. 70 de la Ley de 9 de abril de 1976) ya que para no seguirlo, requiere que las razones de urgencia sean apreciadas por el Consejo de Ministros, ahora bien, como dicha Ley aún no era aplicable, sirve de criterio orientador en la interpretación de la Ley anterior de 1956. Laguna legal o ausencia de norma de procedimiento que no podría llevar a no existir en su elaboración, un mínimo de trámites por analogía con los planes como son los de información pública y publicidad.

reunan los requisitos ya citados y como a su vez los terrenos urbanos, aun cuando estén destinados a explotaciones agrarias o mineras quedan sujetos al impuesto, según el Real Decreto de 1976 y el de 1978, es obligado concluir afirmando que respecto a la sujeción de los terrenos destinados a dichas explotaciones, es suficiente acreditar su calificación genérica de suelo urbano para entenderlos sometidos o sujetos al impuesto, sin necesidad de precisar si a la vez tienen la condición de solares. Es claro, pues, el escaso interés específico de precisar esta condición de ciertas parcelas urbanas a estos efectos fiscales.

Segundo.—Suelo urbano.—La Ley en el número 2 del art. 81, prevé el reconocimiento de la calidad del suelo urbano a los terrenos en que incida su urbanización básica o su consolidación por la edificación.

A. En los Municipios en los que exista plan general de ordenación, es aplicable la clasificación del suelo en: a) urbano; b) urbanizable, que a su vez se clasifica en a') urbanizable programado y b') urbanizable no programado, y c) no urbanizable, que puede ser protegido o no.

Modificó así la L. S. reformada de 1975, la clasificación anterior del suelo en urbano, de reserva urbana y rústico, que comprendía el art. 2.

B. En los Municipios en que no exista plan de ordenación, se aplica la clasificación del art. 81 que al afrontar este problema, no puede admitir el suelo urbanizable, categoría ínsita al planeamiento, y limita las clases de suelo posibles a las de: a) urbano y b) no urbanizable.

a) Constituye suelo urbano en los Municipios en que exista plan general, según dispone el art. 78, a) los terrenos a los que el plan incluya en esa clase por contar con acceso rodado, abastecimiento de agua, evacuación de aguas y suministro de energía eléctrica o por estar comprendidos en áreas consolidadas por la edificación al menos en dos terceras partes de su superficie, en la forma que aquél determine.

b) Los que en ejecución del plan lleguen a disponer de los mismos elementos de urbanización a que se refiere el párrafo anterior.

C. En los Municipios que careciesen de plan general municipal o de normas de ordenación complementarias subsidiarias del planeamiento. Serán calificados como urbanos los terrenos que dispongan: a) de los mismos servicios citados en el párrafo a) del art. 78. b), o bien los que sin contar con los citados servicios, estén comprendidos en áreas consolidadas de edificación, al menos en la mitad de su superficie.

Es decir, que el número 2 del art. 81 concede en estos casos la calidad de suelo urbano a la mera asunción por los terrenos de cualquiera de estos dos condicionamientos: a) de los elementos de su urbanización básica o b) su consolidación por la edificación.

Es de notar en cuanto a la calificación de terrenos urbanos, las sensibles diferencias de criterios a aplicar, así: primero: según los municipios tuvieren plan general de ordenación, a los que según la Ley han de equipararse los que tengan aprobadas normas subsidiarias o complementarias de planeamiento, o no lo tuvieren, como matiza ahora el precepto al clasificar de otro lado a los Municipios que carezcan de plan general o de estas normas subsidiarias o complementarias; segundo: como es natural a estos municipios que carecen de planeamiento, no les puede alcanzar lo dispuesto en el apartado b) del art. 78, cuando se refiere a los terrenos que en ejecución del plan llegaren a alcanzar los mismos elementos de urbanización, simplemente porque el plan no existe; tercero: concede la misma calificación de urbanos a los terrenos que se encuentren situados en áreas consolidadas de edificación, al menos en la mitad de su superficie; no es necesario que alcancen las dos

terceras partes como se exige cuando los Municipios gozan de plan general o de normas complementarias o subsidiarias de planeamiento.

Tercero.—Suelo urbanizable programado o que vaya adquiriendo esta última condición.—El art. 79 de la L. S., establece: 1.º Constituirán el suelo urbanizable los terrenos al que el plan general municipal declare aptos en principio para ser urbanizados. 2.º Dentro del suelo urbanizable, el plan establecerá todas o algunas de las siguientes categorías: a) suelo programado, constituido por aquél que deber ser urbanizado según el programa del propio plan; b) suelo no programado integrado por el que pueda ser objeto de urbanización mediante la aprobación de programa de actuación urbanística.

Como señalábamos, esta clasificación del suelo sólo es posible y verosímil en los municipios en que exista plan general de ordenación, ya que esta categoría o calificación presupone la existencia de plan general. Se remite la Ley sobre el particular a lo que disponga el plan. Sustituye a la antes calificada de «reserva urbana». Cuando no exista plan sólo puede hablarse de suelo urbano y no urbanizable.

Es cierto que todo el terreno urbanizable está destinado, mediante los sistemas de actuación o ejecución urbanística, a convertirse en urbano. El suelo urbanizable programado, se convertirá en urbano según el programa de actuación del plan. Siempre requerirá la aprobación previa del plan parcial y desde luego la parcelación. El suelo urbanizable no programado, queda sujeto a cierto «escalafón» urbanístico; aun apto para ser urbanizado, no puede serlo directamente a través de un plan parcial, requiere antes «la aprobación del correspondiente programa de actuación urbanística» o sea, convertirse en programa, y será entonces cuando exista plan parcial aprobado y por su ejecución cuando llegue a ser urbanizado.

A nosotros, desde la perspectiva fiscal de este trabajo, nos interesa fijar con claridad esta línea divisoria o fronteriza entre el suelo urbanizable programado y el no programado, ya que este último, y por supuesto los no urbanizables, o sea los que por definición del art. 80 el plan no se incluya en ninguna de las categorías expuestas, determinarán la no sujeción al impuesto cuando a su vez estén destinados a explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mineras, que es el problema ahora a analizar.

Como la excepción a la no sujeción de los predios destinados a las citadas explotaciones, sólo alcanza a los que tengan la condición de solares o la calificación de urbanos, o urbanizables programados o vayan adquiriendo dicho carácter, conviene destacar que estos últimos precisan, para adquirir ese carácter, la previa aprobación formal de un programa de actuación urbanística, tal como se regula en el art. 85 de la L. S. reformada, de 2 de mayo de 1975. Hoy T. R. de 9 de abril de 1976.

Por último, como ya adelantamos, cuando el Municipio careciese de plan general o de normas complementarias o subsidiarias de planeamiento, se equiparán a suelo urbanizable programado los terrenos calificados como de reserva urbana en los programas de actuación o planes parciales que contengan los planes generales aprobados conforme a la L. S. de 12 de mayo de 1956, incluso en sus adiciones o modificaciones.

Expuesto lo precedente sobre el particular, queda claro, que en principio los incrementos de valor que experimenten los terrenos del término municipal de la imposición, inmerecidos por sus dueños, se gravarán con el impuesto y únicamente se declaran no sujetos los destinados a las explotaciones dichas, salvo que tengan a la vez la condición de solares o estén calificados como urbanos o urbanizables programados o adquieran este último carácter. Estas dos condiciones han de concurrir en el momento del devengo, de modo que si falta alguna de ellas, el predio queda sujeto al impuesto.

4. Prueba de la no sujeción.

En la nueva normativa este problema subsiste igual que el anterior. Por lo tanto, la prueba de que el terreno está destinado a las explotaciones citadas, corresponde a quien la invoque a su favor, ya que la regla general es la sujeción y entonces la persona interesada ha de probar este hecho constitutivo de su derecho. Por el contrario, demostrada esta premisa o excepción, a la Administración Municipal le corresponderá la debida justificación de que, pese a ello, el terreno es un solar o está calificado de terreno urbano o urbanizable programado o que haya adquirido este carácter.

En este aspecto es válido todo lo expuesto sobre el particular al tratar del arbitrio y allí nos remitimos especialmente a los criterios de nuestra jurisprudencia del Tribunal Supremo. Sin embargo, no me sustraigo a la tentación de citar por su maestría y precisión sobre el particular, la expresiva sentencia de 22 de enero de 1979, (Ar. 11) que aun siendo relativa al anterior arbitrio, aclara: a) que en principio la transmisión de todos los terrenos situados en el término municipal del Ayuntamiento de la imposición, están sujetos a gravamen —siendo la no sujeción la excepción— por lo que, conforme a los principios generales de Derecho y al número 1 del art. 114 de la L. G. T., es a las partes interesadas a quienes incumbe la prueba de que el predio transmitido, no está sujeto al pago del citado arbitrio, o sea, acreditar las circunstancias de excepción que señala el art. 510 en el momento de la trasmisión.

Sin duda, la determinación de la sujeción y no sujeción, e incluso los supuestos de exención, han de referirse al momento en que se realice el hecho imponible o momento de devengo, a saber, al instante de la transmisión del dominio o de la constitución o transmisión de los aludidos derechos reales en la modalidad a) del impuesto o al cierre del período decenal de la modalidad b), relativa a los mismos bienes cuando pertenecen a las personas jurídicas. Es por lo tanto inoperante a los efectos de la imposición el destino del terreno, bien a posteriori o antes del cierre del período impositivo y aun dentro del mismo. El incremento de valor quedará sometido al impuesto y se gravará igual, aun cuando todo el período impositivo estuviese destinado a las aludidas explotaciones en suelo urbano, si no lo estuviesen en el momento del devengo o aun estándolo fuese terreno urbano con las características que del R. D. 3250/76 señala al remitirse a la L. S. reformada de 2 de mayo de 1975, hoy Texto Refundido de 9 de abril de 1976; por el contrario, el incremento de valor quedará no sujeto al impuesto, si en el momento del devengo está destinado a dichas explotaciones, no siendo urbano, aun cuando con anterioridad e incluso durante la mayor parte del período impositivo, estuviese sujeto al aparecer adscrito a una explotación sin tener carácter urbano.

5. La sujeción y no sujeción en la Ordenanza fiscal tipo.

La sujeción y no sujeción del incremento de valor en la Ordenanza tipo de 20 de diciembre de 1978. Esta Ordenanza, después de definir el hecho imponible como tal, en su art. 1.º y no como objeto del impuesto, como hace el R. D. de 1976, dispone en su art. 3.º-1 que «no está sujeto al impuesto el incremento que experimenta el valor de los terrenos destinados a una explotación agrícola, ganadera, forestal o minera, a no ser que dichos terrenos tengan la condición de solares o estén calificados como urbanos o urbanizables programados o vayan adquiriendo esta última condición».

No presenta la Ordenanza ninguna alteración esencial, sino de técnica, incluso terminológica, si bien al final en vez de remitirse a la L. S., pasa en su siguiente art. 4 a puntualizar, en sus tres apartados, qué terrenos tienen la condición de solares y cuáles merecen la calificación de terrenos urbanos y urbanizables programados,

con las debidas distinciones en su caso entre los municipios en que exista Plan de Ordenación, a los que equipara aquellos en que rijan las Normas subsidiarias de planeamiento, de aquellos otros que carezcan de ese plan general, en los que los terrenos sean calificados de reserva urbana en los programas de actuación o en planes parciales que contengan los planes generales, aprobados conforme a la L. S. de 12 de mayo de 1956, incluso en sus adiciones o modificaciones.

Lógico que la Ordenanza por razones de método, coherentes con su naturaleza, recoja ya en concreto todos los precedentes de la L. S. a los que se remite el R. D. de 1976, circunstancia que nos ahorra su exposición para evitar repeticiones en materia de por sí tan casuística. Ahora bien, con todos los respetos que nos merece la Ordenanza tipo, es obligado señalar que se limita a una mera reproducción de los particulares de la L. S., si bien adaptada con buena sistemática, pero sin aportaciones originales de detalles propios de su finalidad específica; aportación que no sólo sería de efectiva aplicación al formar parte de una ordenanza obligatoria con carácter subsidiario, si no que, dada su categoría nacional, serviría de orientación uniforme a los Ayuntamientos, que podrían reproducirla en sus respectivas Ordenanzas. En resumen, esta materia contenida en la Ordenanza, mera reproducción de la L. S., es de carácter obligatorio como integrante de esta Ley, y por lo tanto de estricto cumplimiento en todos los Municipios en que rija el Impuesto, se reproduzca o no en sus respectivas Ordenanzas.

CAPITULO CUARTO

EXENCIONES

I.—PRINCIPIOS GENERALES.

1. **El principio de legalidad en la normativa estatal.**
2. **La legalidad en la normativa tributaria local.**
 - A. *Examen del artículo 719 de la Ley de Régimen Local.*
 - B. *La nueva normativa.*
3. **Exenciones fiscales establecidas mediante pacto tributario.**
 - A. *Ley paccionada.*
 - B. *Análisis de los artículos 659-1 y 719, a) de la Ley de Régimen Local.*
 - C. *Jurisprudencia del Tribunal Supremo.*
 - D. *Examen específico de las exenciones impropias de impuestos englobados en el pago del canon o derechos.*
4. **El derecho a la exención, su ejercicio y su interpretación: la aplicación analógica y la interpretación extensiva.**

II.—EXENCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS.

1. **Exenciones por razón del sujeto: análisis del art. 90 del Decreto 3250/76.**
2. **Exenciones por razón del objeto: análisis del art. 89 del Decreto 3250/76.**
 - A. *Comentario a la sistemática legal en orden a las exenciones de las aportaciones de fincas a concentración o agrupación de empresas en virtud del Decreto Ley 12/1973, de 30 de noviembre y aportación de bienes sujetos realizados por los cónyuges a la sociedad conyugal y sus adjudicaciones a los mismos en caso de disolución.*
3. **Bonificación a clínicas e instituciones declaradas de interés social.**
4. **El régimen de exenciones en la Ordenanza Fiscal tipo.**
5. **Estudio especial de ciertas exenciones.**
 - A. *Exenciones del impuesto a los bienes sujetos de la Iglesia Católica, comprendidos en los convenios entre el Vaticano y el Estado español.*
 - B. *Exención parcial o bonificación del 90% del impuesto en la adquisición de terrenos para la construcción de viviendas de protección oficial y primera transmisión de las mismas.*

CAPITULO CUARTO

EXENCIONES

I.—PRINCIPIOS GENERALES.

En este capítulo trataremos de las exenciones, circunscritas a la nueva normativa del impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos, con objeto de simplificar la sistemática y sobre todo de evitar repeticiones en una materia de por sí esencialmente casuística. Circunstancia que no implicará, naturalmente, menoscabo alguno en el estudio del arbitrio de plus valía. Lo que ocurre, es que basta hacer hincapié en las escasas modificaciones establecidas en las nuevas normas, para que el lector quede suficientemente ilustrado e impuesto, dentro de los límites de este trabajo, tanto respecto de la anterior como de la nueva regulación; máxime cuando en primer lugar se estudiarán los principios y normas generales del Estado sobre estas exenciones y de un modo especial las contenidas en la L. G. T. y desde luego también las disposiciones generales que la regulan de modo específico en la L.R.L., que continúa precisamente vigente, en virtud de disposición expresa del Decreto 3250/76, en ciertos supuestos.

El orden del capítulo parece razonable, ya que si en los anteriores se ha estudiado el hecho imponible con el análisis de sus diversos elementos estructurales, es lógico que se trate ahora de las exenciones que presuponen en esencia y en principio la realización del aludido hecho imponible, como ya se puntualizó en el capítulo relativo a los actos sujetos y no sujetos.

Pese a la dificultosa elaboración conceptual de la teoría de los actos sujetos, no sujetos y exentos, sin duda, en parte, a causa del empleo impreciso de estos términos, hoy en día se reconocen tanto en la doctrina científica como en la legal, como figuras jurídicas perfectamente diferenciadas.

La realización del hecho imponible o supuesto de hecho económico y jurídico previsto por la Ley para dar nacimiento a la compleja relación y obligación tributaria a cargo de una persona determinada, no siempre da lugar a generar esta prestación, precisamente porque no obstante esta realidad, la Ley enerva esta obligación de la persona determinada y el derecho del Ente a exigirla, por razones subjetivas u objetivas, según se conceda en atención a los méritos o características de la persona obligada o de la naturaleza específica de la operación gravada. Es indudable que la exención siempre beneficia al contribuyente, pero la causa de la misma es distinta según se trate de exenciones subjetivas u objetivas.

En resumen, como ya se apuntó con anterioridad, la sujeción a un impuesto implica que se ha realizado el hecho imponible previsto en la norma. La no sujeción, que no se ha producido, y por último la exención, supone que se ha producido el hecho imponible pero no obstante se enerva el nacimiento de la prestación por otra norma de igual rango legal.

La problemática de las exenciones está englobada en el principio de legalidad impositiva, al igual que el resto de la materia tributaria: principio de legalidad que ha de estar siempre presente en el estudio de las exenciones desde sus tres distintas perspectivas: 1.º La de las Leyes Generales y en especial de la L. G. T.; 2.º La de la legislación local; y por último, 3.º En las posibilidades legales de su implantación a medio de pactos.

1. El principio de legalidad en la normativa estatal.

Toda imposición dimana de la potestad tributaria en su doble sentido de potestad legislativa y administrativa del Estado. La primera se incardina en la soberanía y se ha de plasmar en la C. o Leyes Fundamentales, sin perjuicio de la concreción de este poder o voluntad del Estado, en virtud de la actuación del poder legislativo de un lado, y de su ejecución y eficacia en el administrativo de gestión de otro lado, para la aplicación de estas normas, aparte de sus facultades reglamentarias. No se concibe un Estado sin fuentes de ingresos, para poder atender a sus múltiples necesidades o fines en orden a la comunidad. Una de las fuentes más importantes de los ingresos son exactamente los tributos.

A esta idea responde la L. G. T. en su artículo segundo, cuando declara que la facultad originaria de establecer los tributos es exclusiva del Estado y se ejercerá mediante Ley votada en las Cortes. Es decir, que el origen o nacimiento de las prestaciones fiscales se encuentra en la Ley y por lo tanto también el de las exenciones aquí estudiadas. Así el art. 10 de la Ley citada dispone en su apartado b) que «el establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias», se regularán, en todo caso, por Ley. Obvio que ante este claro precepto, no pueden establecerse exenciones en virtud de la facultad reglamentaria de la Administración — poder ejecutivo — salvo casos de delegación expresa del poder legislativo. Ni siquiera cuando la Administración esté expresamente facultada para desarrollar leyes de bases o bien confeccionar textos refundidos, puede en absoluto rebasar la delegación y si no obstante lo hace, incide en abuso reglamentario y ese exceso nunca tendrá categoría de Ley sino simplemente la que corresponda a la facultad reglamentaria de que se haga uso y por lo tanto no tendrá valor alguno en cuanto contradiga la Ley, como así lo declaró ya reiterada y conocida doctrina legal muy rigurosa en estas materias que afectan al orden fiscal.

En definitiva, parece claro, que se pueden establecer exenciones sólo a medio de Ley.

Análogo principio de legalidad rige en materia recaudatoria respecto de la concesión de rebajas, moratorias, condonaciones, etc. La L. A. C. E. de 1911 y lo mismo el actual Reglamento de Recaudación de 14 de noviembre de 1968 y su Instrucción de 24 de julio de 1969. La Ley General de Presupuestos de 4 de enero de 1977, cuyo art. 30 dice: «Tampoco se concederán exenciones, perdones, rebajas ni moratorias en el pago de los derechos de la Hacienda Pública sino en los casos y en la forma que determinen las leyes».

En el terreno doctrinal, es cierto que en defensa de la autonomía de las Entidades locales, hoy también de los Entes Autonómicos, se aboga porque estas exenciones sólo se establezcan en las Leyes que regulan de modo específico estas Corporaciones.

2. La legalidad en la normativa tributaria local.

Al tratar el principio de legalidad de las exenciones se añora la ausencia de un régimen unitario en su regulación en el ordenamiento jurídico local. Su expansión en normativa extralocal de diversa jerarquía enturbia y dificulta su aplicación.

El aludido principio se recoge en el texto articulado de la L. R. L., como expone Jesús A. Loscos, en los dos momentos en que se manifiesta la potestad impositiva.

de las Corporaciones locales, el de la imposición y ordenación de las exacciones y el de la aplicación y efectividad de las mismas.

En relación con el primer momento, el art. 719-a) de la L. R. L., dispone:

«Art. 719-a). «Las Corporaciones locales, al acordar la imposición y ordenación de las exacciones, deberán tener inexcusablemente en cuenta: a) que la obligación de contribuir es siempre general en los límites de esta Ley y, en su consecuencia, ni aquellas Corporaciones ni el Gobierno podrán declarar otras exenciones que las concretamente previstas y autorizadas en ella, debiendo tenerse por expresamente derogada toda otra exención actualmente en vigor, aunque se funde en razones de equidad, analogía o equivalencia o en especial consideración de clase o fuero» (31).

En cuanto al segundo momento el art. 659-1.º de la propia Ley, señala:

Art. 659-1.º «Con las excepciones previstas en esta Ley, en los casos y en la forma que en ella se determinan, se prohíbe a las Entidades locales enajenar o hipotecar sus derechos y propiedades y la concesión de exenciones, perdones, rebajas, moratorias o aplazamientos para el pago de los recursos provinciales o municipales, de los créditos, por cualquier concepto, que tuviesen liquidados a su favor» (32).

Esta norma general se refleja en otros artículos específicos de la L. R. L. relativos a diversas exacciones; reiterativos de que ni en la ordenanza del arbitrio ni por acuerdo especial podrán los Ayuntamientos reconocer beneficios fiscales no establecidos por la Ley (33).

A su vez la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo ha mantenido con criterio uniforme la legalidad en esta materia de beneficios fiscales de la esfera local, que deriva del mismo principio de legalidad tributaria, pues obvio que si la imposición se reserva la Ley sólo la misma Ley podrá establecer la exención. En esta línea jurídica son relevantes las sentencias del T. S. de 2 de enero de 1978 en aplicación del art. 523 de la L. R. L. (34) y sobre todo la de 25 de septiembre de 1981 (Ar. 3.294) que recoge de forma magistral la doctrina general sobre el principio de legalidad en un supuesto concreto de bonificación —que acoge— sobre el impuesto estudiado y la sentencia de 20 de noviembre de 1980 que exige a la vez en la materia una interpretación restrictiva (35) que ya fundamentaran las sentencias de 25-11-1968 (Ar. 5.085) y 26-10-1970 (Ar. 4.273) para no conceder a Butano S. A. los mismos beneficios de exención de que disfruta Campsa, anulando la Orden de 13 de febrero de 1961 base del recurso.

(31) Este precepto está inspirado en el art. 319 del Estatuto Municipal de 8-3-1924, que a su vez lo tomó del art. 4.º del Proyecto González Besada de 16 de julio de 1918.

(32) El art. 659-1, es reproducción del art. 5.º de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1 de julio de 1911.

(33) El art. 523, en relación con el Arbitrio de Plus Valía.

(34) La de 2 de enero de 1978 (Ar. 55) recuerda que «ni en la ordenanza del arbitrio ni por acuerdo especial podrán reconocer los ayuntamientos exención, reducción ni condonación que no esté respectivamente prevista en los precedentes artículos».

(35) Así proclama la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de noviembre de 1980 (Ar. 4.105) que la interpretación correcta de un precepto fiscal exige estar en primer lugar a la L. G. T., que en su art. 23 establece que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a criterios admitidos en derecho y, en tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados en sus normas, se entenderán conforme al sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, y desde luego por esta remisión de acuerdo con el artículo del C. C. se impone el criterio restringido; de ahí que la exención prevista en el art. 520, f) de la L. R. L., en cuanto comprende las primeras transmisiones de solares resultantes de las obras de saneamiento y mejora interior de grandes poblaciones, es el de que se contrae sólo a ésta, o sea, al arbitrio, y no a la tasa de equivalencia, que tiene un carácter complementario, y más bien que subsidiario.

Esta exención exige que se trate de la transmisión de un solar resultante de las obras proyectadas al amparo de la Ley de 18 de marzo de 1895 (sentencia del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 1978, Ar. 2.863).

Por su parte, la sentencia de 18 de noviembre de 1971 (Ar. 4.611), apoyándose en el principio de legalidad, contenido en los arts. 523 y 719 de la L. R. L., no permite acudir a una interpretación extensiva y aplicar los beneficios contenidos en el art. 14 de la Ley de 18 de marzo de 1895 y 38 de la de 16 de diciembre de 1940, en relación con impuestos estatales, al arbitrio de plus valía, al no existir una disposición específica que lo permita (36).

A. *Examen del art. 719 de la L. R. L.*

Sostiene J. Loscos que: el art. 719 de la L. R. L., que ha sido transcrito en el apartado anterior, consagra el principio de legalidad tributaria en materia de exenciones, si bien de un modo tangencial, pues la finalidad última del precepto es de carácter derogatorio, ya que tras hacer una declaración del principio de generalidad, concluye afirmando: «...debiendo tenerse por expresamente derogada toda otra exención actualmente en vigor...». Con todo, su importancia es incuestionable y así lo han entendido M. Palomar Lloret y A. de Rovira Mola (37) al afirmar que «de la determinación de su sentido y alcance depende, en buena parte, la solución de la problemática relativa a las exenciones tributarias en la Hacienda Municipal». Más adelante, y en relación con el carácter derogatorio que tiene el precepto, señalan: «El art. 719-a) establece una verdadera disposición derogatoria de todas las exenciones a la sazón vigentes, la cual hay que entender alcanza a todas las no reconocidas expresamente en la L. R. L., cualquiera que sea su fundamento y rango legal con que hubiesen sido concedidas, ya que el precepto no sólo no hace distinción alguna por la que pudiera filtrarse alguna excepción sino que cuida expresamente de vedar la aplicación de exenciones no reconocidas en la L. R. L., aunque se funden en razones de equidad, analogía o en especial consideraciones de clase o fuero».

Sin embargo, entendemos con J. Loscos que tan rotunda afirmación no puede ser totalmente compartida ya que exige mayores precisiones. Si la tesis que mantienen Palomar Lloret y De Rovira Mola en su estudio, fuera inatacable, la cuestión planteada se simplificaría notablemente ya que todas las exenciones que no estuvieran recogidas en la L. R. L., carecerían de valor jurídico, cualquiera que fuera el rango de la norma que las estableciera, dada la claridad del precepto.

Por eso, expresa Loscos, que la cuestión es mucho más compleja, y así lo ha entendido, entre otros, J. M. Otero Novás al tratar de los privilegios fiscales ante las Haciendas Locales, con ocasión de analizar las exenciones de la Compañía Telefónica Nacional de España. Entiende el autor que cualquier confrontación que, con ocasión de la posible aplicación de las exenciones de las Haciendas Locales, se susciten entre las normas propias del régimen local (art. 719 y demás normas de aplicación) y el resto del ordenamiento jurídico debe ser resuelto de acuerdo, entre otros, con el principio «la norma de rango inferior cede ante la de superior jerarquía»; en definitiva, este principio no es otro que el de la jerarquía de las nor-

(36) Sentencia del Tribunal Supremo 18-11-71 (Ar. 4.611), Ponente: Espín Cánovas. CONSIDERANDO:..., Tres son las cuestiones en las que únicamente se insiste por parte apelante en esta segunda instancia:... la segunda concerniente a si los beneficios determinados en el art. 14 de la Ley 15-3-1895 (Dic. 7.190) pueden o no extenderse al arbitrio de que se trata en cuanto a los edificios propiedad de la entidad recurrente...; y la tercera, que respecto a si las exenciones que contiene el art. 38 de la Ley 16-12-40 (Dic. 5.312) deben o no aplicarse a los expresados edificios. CONSIDERANDO... Que también debe ratificarse el criterio de la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Territorial en orden a la segunda y tercera de las cuestiones planteadas en la segunda instancia... en fuerza de la doctrina común para ambas de que estableciéndose en el art. 14 de la Ley 18-3-1895 y en el art. 38 de la de 16-12-40, determinadas exenciones de impuestos estatales, mientras no exista una disposición específica que determine la concreta aplicación de tales artículos al arbitrio municipal que nos ocupa, no puede hacerse de los indicados preceptos una aplicación extensiva, porque ello sería contrario al principio de legalidad que impera en esta materia —recogido precisamente para la Administración Local en los arts. 523 y 719 y concordantes de su Ley reguladora— y que tantas veces la jurisprudencia de esta Sala ha tenido ocasión de proclamar.

(37) Las exenciones fiscales en la Hacienda Municipal. Revista de Estudios de la Vida Local, n.º 127, año 1963. Edit. IEAL, Madrid, Págs. 13 y 18-19.

mas consagrado en el art. 9.3 de la C. española de 1978 (que garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa y la publicidad de las normas) y 23 de la L.R.J.A.E. Hoy, sobre todo, se incardina también en el art. 1.º del Título preliminar del C. C. (R. 1974), cuando expresa que carecerán de validez las disposiciones que contradigan otras de rango superior.

Ante esta problemática es necesario precisar el rango normativo que corresponde al aludido art. 719 que en principio aparece como comprendido en el Texto Refundido de la L. R. L. de 24 de junio de 1955, que articula y refunde las Leyes de Bases de Régimen Local de 17 de julio de 1945 y 3 de diciembre de 1953, aprobado por Decreto dictado en virtud de delegación legislativa de conformidad con las disposiciones finales contenidas en las Leyes de Bases.

Ahora ya sentada esta premisa, nos encontramos con que en ninguna de las Leyes de Bases existe referencia alguna al tema o cláusula derogatoria de las exenciones establecidas en leyes especiales fuera de la esfera local; en consecuencia el Decreto se extralimitó en la delegación legislativa y por lo tanto la derogación no puede afectar a las exenciones comprendidas en normas de superior rango jerárquico (38). Máxime cuando el más alto Tribunal de la nación enseña en sus sentencias que es puramente técnica la labor que en forma expresa delega el Gobierno en los casos de textos refundidos al tener normalmente por finalidad la de sistematizar y articular en un texto único una pluralidad de leyes que inciden sobre una misma materia sin alterar su regulación y sin poder innovar el ordenamiento vigente variándolo sustancialmente, como ocurría al conceder o suprimir beneficios tributarios, por ser materia reservada a la Ley (sentencias del T. S. de 18 de febrero, 9 de marzo y 12 de septiembre de 1981 (Ar. 3.294), ya citada y que se detalla al final de este capítulo.

Esta tesis ha sido recogida posteriormente, con toda claridad, en el art. 11 de la L. G. T. que, refiriéndose a las delegaciones o autorizaciones legislativas, preceptúa:

Art. 11 (párrafos 2.º y 3.º).

2.º El uso de las autorizaciones o delegaciones se ajustará a los preceptos de la Ley que los concedió o confirmó. Habrá de darse cuenta a las Cortes de las disposiciones que a su amparo se dicten.

3.º Sus preceptos tendrán la fuerza y eficacia de meras disposiciones administrativas en cuanto exceda de los límites de la autorización o denegación o ésta hubiera caducado por transcurso de plazo o hubiera sido revocada» (39).

(38) Esta tesis es mantenida por el Tribunal Supremo en sentencia de 26-10-61, que entre otras cosas, dice: «Estudiada la realidad jurídica española, se observa, en relación con las disposiciones invocadas por las partes: que en nuestra patria la práctica de la legislación delegada se ha utilizado, por razones técnicas, en dos supuestos distintos, las leyes de bases y las autorizaciones al Gobierno para realizar refundiciones legales: a) Siendo las primeras aquellas reglamentaciones que realizó el poder legislativo ordinario sobre una determinada materia, conteniendo una autorización al Gobierno para que dichas bases sean desarrolladas más minuciosamente mediante un texto articulado, que una vez dictado tiene valor de Ley formal. Así ocurrió con la Ley de 17 de julio de 1945 que aprobó las bases de Régimen Local, autorizando al Gobierno para dictar un texto articulado que fue precisamente aprobado por Decreto de 16 de diciembre de 1950, teniendo, sin embargo, valor de Ley formal: apartado b) y teniendo las autorizaciones que se conceden al Gobierno para realizar refundiciones legales, el poder necesario para que el poder ejecutivo pueda reunir en un texto único disposiciones sobre una determinada materia, con la consiguiente consideración y valor de Ley. Habida cuenta de la modificación que sufrió la L. B. R. L., de 1945 por otra de 3 de diciembre de 1953, se autorizó al Gobierno para dictar un nuevo T. R. R. L., que se hizo por Decreto de 24 de junio de 1955, que tiene indudable valor de Ley».

(39) La Constitución trata el tema en su art. 82.

En resumen, nos solidarizamos con la opinión de Otero Novás, dada su corrección jurídica, cuando estima vigentes todas las exenciones establecidas en virtud de Ley formal especial incluso después de la L. R. L. de 1955; si bien mantenemos la esperanza de que todas estas exenciones establecidas en Ley especial se reflejen en la normativa local para lograr así una mayor formalidad y seguridad jurídica.

B. *La nueva normativa.*

Si las Leyes de Bases de Régimen Local de los años 1945 y 1953 no aludieron en absoluto al principio de legalidad aplicado a las exenciones, no sucede lo mismo en la Ley de Bases de 1975, que ha dedicado concretamente al tema la Base XXI y la disposición final tercera (40). Esta Ley, aunque ya fue derogada, es elocuente y orientativa respecto del pensamiento a la sazón dominante.

La Base XXI, apartado 7.º, dice: «La obligación de contribuir es siempre general y toda exención o bonificación de la imposición local autónoma realizada por el Estado, exigirá disposición con rango de Ley. En todo caso, respecto a las exenciones

(40) La Comisión de Gobernación de las Cortes analizó con detenimiento esta cuestión, y ante la enmienda formulada por el Procurador Sr. Del Moral Megido, que propugnaba la introducción de un nuevo párrafo redactado en los siguientes términos: «La obligación de contribuir es siempre general, y toda exención o bonificación de la imposición local autónoma realizada por el Estado, exigirá disposición con rango de Ley...», el Sr. Gómez Picazo, de la Ponencia, manifestó, entre otras cosas, lo siguiente:

«Queda otra cuestión, también, muy interesante, en relación con las exenciones y bonificaciones. Es aquí donde entra la cuestión verdaderamente acuciante, verdaderamente grave, suscitada por la enmienda del Sr. Del Moral, y es que hay también normas que contienen exenciones y bonificaciones en materia local, que no son normas locales, sino extrañas al ámbito local: son normas estatales; las que se han citado y otras muchas que se podrían citar en materia de viviendas, de desarrollo industrial, de polos de desarrollo, etc. Es un gran problema. La primera solución que a la Ponencia se le ocurre sobre estas exenciones que hoy existen, que no se contienen en las normas locales, pero que sí afectan a materias locales y que esta Ley no puede derogar, puesto que se trata de normas estatales (?), vendría dada por la disposición final cuarta, que dice que en el plazo de seis meses deberán acomodarse a estas nuevas figuras impositivas.

Es lo único que la Ponencia en este punto puede hacer. Pero no se agota aquí la cuestión, señores Procuradores. En defecto, sigue pendiente sobre la autonomía local esta amenaza, verdadera espada de Damocles, que es más que amenaza, de la posibilidad de invasión por parte de la órbita estatal. Por mucha autonomía que se proclama, con respecto a las esferas locales, no obstante ésta sigue siendo objeto de inveteradas, determinadas y cuantiosas invasiones. Esta cuestión es verdaderamente complicada, porque no es ya una cuestión de normas, sino que es una cuestión de aplicación de normas en donde partiríamos hasta de las propias normas constitucionales. Las normas generales, concretamente la L. G. T., en el art. 5.º, reconoce potestad tributaria a las Corporaciones Locales, porque el juego teórico de estas potestades está perfectamente claro, y si bien la potestad tributaria de una Corporación Local tiene que radicar en una Ley, una potestad radicada en una Ley no puede o no debe ser objeto de invasión por parte de otra potestad, siquiera sea la del Estado.

Lo que ocurre es que aun aceptando la enmienda del Sr. Del Moral Megido (insistiendo en que no podía introducirse ninguna exención o bonificación sino por Ley), en la práctica queda totalmente inoperante, puesto que si por Ley se modifica ésta que nosotros estamos haciendo ahora, no se puede evitar, no se puede impedir que el Estado siga vulnerando, siga entrometiéndose en la esfera de la autonomía fiscal de las Corporaciones Locales, aun cuando lo proclamemos aquí.

Quiere la ponencia señalar (y en esto no se opone, puesto que está totalmente identificada con la enmienda del señor Del Moral Megido y con todos los señores Procuradores que se han identificado con ella), que entiende que no conseguiríamos nada con la proclamación de que solamente por Ley se pueden regular exenciones y bonificaciones, porque eso ya está establecido y porque el Gobierno puede traer aquí una Ley que modifique ésta en ese sentido,

...Lo que sí quiero hacer constar aquí es que esta cuestión efectivamente ha inquietado mucho a la Ponencia. Puede servir no digo, como señal de una nueva línea la que en esta materia está adoptando el Gobierno, y que se ha adoptado ya a efectos de la imposición en materia de Polos de Desarrollo. La política fiscal que a este efecto se viene adoptando, es establecer una serie de beneficios fiscales, estatales, los cuales, naturalmente, los puede otorgar, pues son suyos... pero cuando esta disposición... contiene alguna medida sobre beneficios fiscales que afectan a la autonomía local, entonces es necesaria la ratificación o corroboración por las respectivas Corporaciones Locales.

Esta línea legislativa es la que ya se va imponiendo y es la que, con todos los respetos, confía la ponencia que se seguirá imponiendo. Pero no confía, sin embargo, en hacer esta adición en que consiste la enmienda del Sr. Del Moral Megido.

Tras la nueva intervención del Sr. Del Moral, y varios Procuradores, terminó aprobándose la enmienda, frente al criterio de la Ponencia».

y bonificaciones establecidas en la legislación local anterior a la presente Ley relativas a los tributos de carácter local, se respetarán los derechos adquiridos al amparo de la misma».

La disposición final transitoria segunda del Real Decreto 3250/76, comprende la normativa en vigor sobre el tema y señala:

«1.—Hasta que por el Gobierno se dé cumplimiento a lo previsto en la disposición final tercera, inciso 4.º de la Ley 41/75, continuarán en vigor las exenciones y bonificaciones de tributos locales, comprendidas en disposiciones con rango de Ley que no sean de Régimen Local.

2.—En todo caso, se respetarán los derechos adquiridos respecto a las exenciones y bonificaciones relativas a los tributos locales comprendidos en la legislación local anterior a las presentes normas.

3.—Lo dispuesto en los dos últimos números anteriores, se entiende sin perjuicio de lo que en su día establezca el texto articulado definitivo de la Ley 41/1975».

La disposición transitoria tercera, inciso 4.º, establecía lo siguiente:

«Las exenciones y bonificaciones de tributos locales comprendidas en disposiciones legales que no sean de régimen local, se adaptarán por el Gobierno, en el plazo de seis meses, al contenido de la presente Ley».

3. Exenciones fiscales establecidas mediante pacto tributario.

Esta materia, en extremo sugestiva, puede ser analizada desde varios aspectos:

A. Ley paccionada.

a) El Pacto como fuente de exenciones tributarias no previstas en la Ley, sólo puede ser jurídicamente viable cuando se alcance a nivel de Estado a medio de Ley formal —Ley paccionada—, tal como sucede con la que regula el Monopolio de Petróleos con la Campsa; entonces es indudable que se cumple con el principio de legalidad consagrado, como hemos puesto de manifiesto, en el art. 10 de la L.G.T.; esto es, serán únicamente las normas con rango de ley formal las que podrán establecer exenciones fiscales. Por consiguiente, los pactos fiscales únicamente tendrán validez si se plasma en una disposición de tal jerarquía.

B. Análisis de los arts. 659-1 y 719 de la L. R. L.

Enunciados ya los arts. 659-1 y 719-a) y d) de la L. R. L., vemos cómo en esta normativa prima la prohibición de establecer exenciones o bonificaciones en virtud de pactos por acuerdo especial, aunque se incluyan o se reflejen dentro de la ineludible ordenanza. Incluso en el art. 523 se dice que ni en la Ordenanza del arbitrio ni por acuerdo especial podrán hacer los Ayuntamientos exención, reducción ni condonación que no esté taxativamente prevista en los precedentes artículos.

Únicamente, se respetarán aquellos anteriores a la Ley en virtud de la disposición transitoria cuarta, que de forma literal expresa:

«Las exenciones otorgadas por el Estado o los Ayuntamientos con anterioridad al 8 de marzo de 1924 y que contradigan los preceptos de esta Ley, seguirán, no obstante, en vigor cuando se funden en título oneroso, pero serán redimibles en cualquier tiempo mediante indemnización a los beneficiarios de las mismas.

La indemnización se fijará en una parte del precio pagado por los beneficiarios proporcional a la parte, no transcurrida del plazo de la exención, o en el valor estimado de las prestaciones que en el mismo tiempo hubiesen de realizar aquéllos en favor del Ayuntamiento por razón de exención».

Como hemos visto también la disposición final transitoria segunda del Real Decreto 3250/76, en su inciso 2, indica que en todo se respetarán los derechos adquiridos respecto de exenciones y bonificaciones tributarias establecidas en la Legislación Local anterior al Decreto.

En resumen de lo expuesto, se deduce la prohibición de establecer pactos sobre exenciones fiscales, aunque se reconoce la validez de las de carácter oneroso, anteriores a las normas señaladas.

No obstante, si a pesar de tan clara prohibición una Corporación local estableciera un pacto tributario en el que se contemplaran exenciones o bonificaciones fiscales, esta circunstancia en principio tiene cierta validez entre las partes y plantearía, en definitiva, todos los problemas de los actos administrativos nulos. La Administración casi nunca podrá revocarlo sin más, por afectar a derechos subjetivos reconocidos.

Evidente que si el acto fuese nulo de pleno derecho, esto es, de los comprendidos en el art. 47 de la L. P. A. de 17 de julio de 1958 (41), supuesto sin duda poco frecuente, la Administración podrá, en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado y siempre previo dictamen del Consejo de Estado, declarar su nulidad. Todo sin perjuicio de la facultad de los Presidentes de las Corporaciones Locales —ahora ya no— y los Gobernadores Civiles para suspender dichos acuerdos cuando afecten a competencias del Estado, o sean manifiestamente contrarios a la Ley, en la forma, claro está, que la Ley señala.

Si por el contrario, el acuerdo no es nulo de pleno derecho —supuesto más común—, entonces la Corporación Local interesada, necesitará acudir para conseguir la nulidad del acto a la previa declaración de lesividad por dañar a los intereses públicos económicos o de otra naturaleza y consiguiente impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa, dentro de los cuatro años que la Ley señala (salvo que la nulidad sea manifiesta, pues entonces puede declararse de oficio como se razonará en el último capítulo).

Así lo consagra el art. 110 de la Ley de Procedimiento Administrativo, cuando dispone: «en los demás casos la anulación de los actos declarativos de derecho requerirá la declaración previa de la lesividad para el interés público y la ulterior impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa...» Y a su vez el art. 48 de dicho Texto legal establece: «son anulables utilizando los medios de fiscalización que se regulan en el título V de esta Ley los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder». Análoga preceptiva cristalizó en la L. G. T. de 1963, de modo concreto en los arts. 153 al 159, relativos a la revisión de oficio de los actos nulos de pleno derecho y de los manifiestamente contrarios a la Ley, que es una revisión extraordinaria que se da sólo cuando aparecieran nuevas pruebas desconocidas antes por la Administración, y que se atribuye en esta materia tributaria al Ministro de Hacienda. Los actos simplemente anulables no pueden anularse por la Administración Tributaria y habrán de impugnarse ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, previa declaración de lesividad, como indica el último artículo citado.

C. *Jurisprudencia del Tribunal Supremo.*

La Sala 3.^a del T. S. en sentencia de fecha 27 de octubre de 1975 (Ar. 3822), al tratar sobre el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Ayuntamiento de N. contra acuerdos del propio Ayuntamiento estimados lesivos por de-

(41) Engloba: a) los dictados por órgano manifiestamente incompetente; b) aquellos cuyo contenido sea imposible o sean constitutivos de delito; c) los dictados prescindiendo total o absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contengan las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados; d) las disposiciones administrativas en los casos del art. 28 de la L. R. J. A. E.

clarar la exención de impuestos municipales a determinadas empresas, en sus considerandos mantiene sobre el particular la siguiente tesis: «que la vigente Ley reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa de 27 de diciembre de 1956, desarrollando con carácter general el proceso de lesividad, declara que «cuando la propia Administración autora de algún acto, pretendiere demandar ante la Jurisdicción Contencioso-administrativa su anulación, deberá previamente declararlo lesivo a los intereses públicos en el plazo de cuatro años a contar de la fecha en que hubiere sido dictado...», que igualmente es de desestimar el motivo invocado por la parte demandada de nulidad del acto declaratorio de lesividad, al no haber requerido la Corporación demandante informe del Consejo de Estado, ya que con ello se confunde el mecanismo o procedimiento de la revisión de oficio, regulado con tecnicismo depurado por primera vez, en los arts. 109 y 110 de la Ley de Procedimiento Administrativo... pues en dichos preceptos se regula la potestad anulatoria de los actos en vía administrativa... consagrando la preceptiva intervención del más alto Cuerpo Consultivo de la Administración española con informe favorable; mientras que en los restantes impera con plena vigencia el proceso especial contencioso-administrativo de lesividad... que tales acuerdos infringen la normativa sobre exenciones municipales, en especial el art. 719, letra a) «que de modo terminante prohíbe acordar exenciones no previstas»... que al haber adoptado el Ayuntamiento de N. el acuerdo de lesividad con fecha 21 de diciembre de 1973, visto está que se ha cumplido el término legal previsto en el art. 56... sin que sea necesario argumentar sobre la violación del ordenamiento jurídico de los acuerdos de cuya nulidad se trata por se flagrante y notoria, no sólo la conculcación de la norma obligatoria y prohibitiva sino también evidente o actual el perjuicio económico que los mismos implica para la corporación recurrente».

En esta materia de pactos de las Corporaciones locales sobre exenciones tributarias, no se puede olvidar que, como norma general, estos acuerdos económicos han de reflejarse en la correspondiente Ordenanza, en todo caso sujeta a la aprobación, control o fiscalización del Delegado de Hacienda de la provincia respectiva o del Ministerio de Hacienda, según correspondiera, hasta que se suprimieron estos controles por el Real Decreto 3/1981 de 16 de enero, hoy Ley 40/81 de 28 de octubre. Por lo tanto, como de dicha supervisión por decisión expresa o tácita, dependía la eficacia o efectividad de la exención, era claro, que cuando se omitía este requisito esencial que integraba la voluntad necesaria, el acuerdo carecía de eficacia y en consecuencia era inoperante y ya no podía reclamarse su aplicación. De todo lo cual devenía en estos supuestos, de un lado, que no podía hablarse de derechos adquiridos por los llamados al beneficio fiscal ya que sólo les correspondía una mera expectativa y nada podían exigir en firme sobre su efectividad y de otro lado, la propia Corporación local interesada, sólo a lo sumo vendría obligada a elevar el acuerdo a la autoridad económica competente, en el supuesto estudiado, al Delegado de Hacienda de la Provincia que corresponda, por los cauces legales específicos, para que esta Autoridad decidiera lo procedente, que en términos normales sería su total rechazo, dadas las prohibiciones normativas.

Por descontado que en estos supuestos de nulidad plena, la Administración local no tendría necesidad de acudir a la declaración de lesividad del acto, ni tampoco ésta sería viable ya que la doctrina legal enseña que tan sólo puede impugnar la Administración, previa declaración de lesividad, actos definitivos, esto es, efectivos, y éstos no lo eran al faltar la voluntad de uno de los órganos administrativos competentes, como tampoco lo son nunca los de mero trámite o que sean reproducción de otros anteriores definitivos y firmes, como así lo recuerda la Sentencia del T. S. de 8 de febrero de 1978 (Ar. 449) cuando expresa que «para que prosperen las declaraciones de lesividad el acto impugnado ha de ser definitivo, que no sea con-

firmatorio de un acuerdo anterior» y ha de ser un acto administrativo dictado por la Corporación, «ex novo» no en ejecución de sentencia.

La tesis expuesta se declara en la interesantísima sentencia de nuestro más alto Tribunal, de 13 de octubre de 1969 (Ar. 4483), revocatoria de una de la Sala de La Coruña (42), que se concreta en los términos siguientes:

«En primer lugar, porque al no haberse reflejado los acuerdos de exención de modo preciso y concreto en la Ordenanza de Plus Valía, ni en ninguna otra, es notorio, que no se puede hablar de que existiera establecida una exención fiscal a tener en cuenta en la aplicación del arbitrio, lo cual ya es motivo suficiente para confirmar el acuerdo del T. E. A., por no ser de su competencia reconocer o no la validez de tales acuerdos, ya que es «P.» quién debió de haber reclamado contra la ordenanza fiscal conforme al procedimiento previsto en los artículos 722 y 726 de la L. R. L., ya que el Tribunal Económico podrá resolver, sobre sí la obligación de tributar por tasa de equivalencia existía y si la actora no se encontraba obligada al pago del tal gravamen, conforme al número uno del art. 114 de la L. G. T., ya que en principio al no figurar la exención en la Ordenanza, y prohibirlo además no sólo el art. 5.º de la L. A. C. E. de 1911 (43), sino también de forma reiterada toda la normativa vigente en nuestro ordenamiento general como en el local, como lo dispone la L. R. L., y de modo concreto en cuanto al arbitrio su art. 523, ya que al igual que no pueden las Corporaciones locales establecer una obligación tributaria o gravamen sin causa legal, tampoco es bastante un acto o acuerdo corporativo para otorgar exenciones o beneficios y si se otorgan serán ilegales y además es claro que, en todo caso, estamos ante acuerdos que afectan a la economía de los entes locales y por lo tanto, necesitan de la aprobación del Órgano de la Administración Central o autoridad económica de la provincia (44), de suerte que ante la falta de voluntad de ese segundo Órgano, existe un defecto en la voluntad y el acto no alcanza su carácter definitivo ni su eficacia, ya que los aludidos acuerdos no son más que un primer momento del expediente para alcanzar después con la ulterior aprobación de la autoridad económica el carácter definitivo, y sin esa aprobación del acto no engendra derecho a la exención fiscal, sino que éstos están por adquirir, por haberse prescindido total y absolutamente de este sistema de control esencial para alcanzar la voluntad legal, de ahí que si el acuerdo no concede derecho y además es ilegal, la Administración puede desconocerlo sin necesidad de ajustarse a procedimiento de revisión del art. 109; máxime cuando el reconocimiento por el Ayuntamiento de Pontevedra de los acuerdos del Ayuntamiento absorbido, que no tenía establecido el arbitrio y que eran ilegales, no creó derechos adquiridos ni podían comprometer sus actos futuros».

De lo expuesto sobre pactos de exenciones se infiere que habrán de tener en cuenta los interesados y Corporaciones, de un lado, y posibles beneficiados, de

(42) Los antecedentes de hecho se reducen a lo siguiente: El Ayuntamiento de Puentesampayo, antes de su anexión al de Pontevedra, no tenía establecido el arbitrio de plus valía y por lo tanto tampoco la tasa de equivalencia, no obstante para atraer y fomentar la instalación de industrias determinadas dentro de su término municipal, tomó el acuerdo de eximir de toda clase de gravámenes municipales durante veinticinco años, a todas las nuevas industrias que fuesen instaladas en el plazo de dos años; beneficio fiscal que concedió a «P.» por haberse instalado en el Bao, dentro del plazo aludido. Anexionado el Ayuntamiento de Puentesampayo al de Pontevedra, éste asumió todas las obligaciones de aquél; no obstante giró a «P.» las correspondientes liquidaciones de la tasa de equivalencia a las que esta entidad se opuso con base en que el Ayuntamiento de Pontevedra, continuador del anterior anexionado, se había comprometido en acuerdo formal plenario de 31 de enero de 1962, a reconocer la exención de la tasa de equivalencia a la aludida entidad, sin que este acuerdo se plasmase en la correspondiente ordenanza, y que además ya había transcurrido el plazo de cuatro años que la Ley concede para declarar la lesividad de los acuerdos de la Administración, tesis que se mantiene en la sentencia apelada y que el Tribunal Supremo revoca.

(43) Dice: «que no puede establecerse sobre los tributos una relación paccionada ni conceder exenciones, rebajas de las contribuciones sino en los casos expresamente previstos por la Ley».

(44) Nos encontramos ante actos en que su formación exige la concurrencia de dos autoridades u órganos distintos, que la moderna doctrina administrativa denomina bifásicos.

otro, en cada caso concreto si el acuerdo es definitivo o no, si es nulo de pleno derecho o simplemente anulable para en consecuencia adoptar la postura adecuada y seguir los procedimientos legales bien para su revisión o impugnación por lesividad, por los entes Locales, o bien para la defensa de la validez de los mismos, por los interesados contribuyentes.

D. Examen específico de las exenciones impropias de impuestos englobados en el pago del canon o derechos.

Caso distinto que no debe asimilarse a los pactos sobre exenciones del arbitrio o del impuesto estudiado, son aquellos otros supuestos en los que con motivo de concesiones o cesión de derechos y autorizaciones de las Corporaciones Locales, éstas fijan un canon determinado y al mismo tiempo liberan o eximen de ciertos impuestos municipales, ya que entonces no nos encontramos ante un verdadero pacto de exención, al menos puro, y por eso se suscita el debate sobre si en realidad es un pacto prohibido o, si por el contrario, no lo es, si el importe de los tributos se calcula y engloba en el canon previsto, o sea, que en realidad no se exime o rebaja el impuesto sino que se abona e integra en el canon. Sistema de abono fiscal que guarda cierta analogía con otras modulaciones en uso de gestión tributaria, por ejemplo el de la evaluación global, antes en boga como regla general, para evitar difíciles y complejas gestiones fiscales, que al ser hoy superadas, permitieron a la Hacienda convertirlo en excepción.

La Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia de La Coruña, en sentencia de 29 de septiembre de 1976 reconoció validez a la exención establecida por el Ayuntamiento de La Coruña en favor de la entidad «P., S. A.» concesionaria para la construcción y explotación sobre terrenos municipales del edificio del «H. A.», apoyándose en lo dispuesto en la condición 9.^a del pliego de condiciones que sirvió de base para la concesión que establecía: «el concesionario estará exento de toda clase de arbitrios, derechos o tasas municipales que graven o puedan gravar en el futuro el nuevo edificio y su explotación, salvo aquéllos que sean repercutibles en o por el usuario».

En uno de sus considerandos se dice: «que como declaró el T. S. en sentencia de 18 de octubre de 1966, 12 de junio y 26 de octubre de 1969 y 3 de noviembre de 1972, en relación con la exención de la Compañía Telefónica Nacional de España en cuanto a diversas exacciones y arbitrios municipales, en estos casos no se trata propiamente de un supuesto de «exención fiscal puro», encontrándonos más bien ante un «pacto tributario» en el que las exenciones o bonificaciones fiscales, han sido acordadas como compensación de un «canon liberatorio», no siendo por ello de aplicación el art. 719 de la L. R. L., que es el mismo supuesto de autos, en el que sin duda al establecer el canon que había de satisfacer la sociedad concesionaria, se tuvieron en cuenta el importe de las exacciones cuya exención se pactaba en la cláusula novena del Pliego de Condiciones».

4. El derecho a la exención, su ejercicio y su interpretación: la aplicación analógica y la interpretación extensiva.

Nos parece interesante destacar ahora, antes de entrar en la exposición de las exenciones y bonificaciones concretas, las dos observaciones siguientes:

Primera.—Que el derecho a las mismas, no sólo puede alegarse y oponerse en la aplicación de las normas tributarias, tanto en la vía administrativa como en la jurisdiccional, sino que también puede interesarse de forma autónoma su reconocimiento de la Administración impositiva al menos una vez ocurrido el devengo, para evitar ya los ulteriores actos de gestión tributaria. Es más, en algunos casos ha de ser previamente solicitada y concedida por la autoridad competente (art. 89 a) y 90-1 d) del Real Decreto de 1976).

Todo acto de reconocimiento o no de exención es susceptible de recurso autónomo en vía económico-administrativa, como así se infiere al efecto del apartado e) del art. 165 de la L. G. T. que comprende como materia económico-administrativa, «los actos que con carácter previo reconozcan o denieguen regímenes de exención o bonificación tributaria». Circunstancia que ya se establecía, quizá en términos más restringidos, en el Reglamento de Reclamaciones Económico-Administrativas de 1.º de diciembre de 1959 en su art. 1-2-a), que incluye como reclamación económica, entre otras, la que se deduzca en materia de exenciones o bonificaciones fiscales. No obstante la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de mayo de 1980 (Ar. 921), parece restringir esta facultad (45).

Segunda.—La otra observación se limita a recordar que aun cuando la pauta general en materia interpretativa de las leyes fiscales, exige que lo sean con arreglo a los criterios admitidos en derecho, y que se entenderán sus términos conforme a su sentido jurídico, técnico o social, según proceda. (art. 23 L. G. T.). Es lo cierto que el art. 24 dispone que «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». Evidente que la interpretación de la Ley fiscal se engloba —salvo esa norma especial— dentro del contexto general de esta materia, y se regula en el art. 3.º del Título Preliminar del C. C. reformado en 1974, que dispone «las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquélla».

«La equidad habrá de ponderarse en aplicación de las normas, si bien las resoluciones sólo podrán descansar de manera exclusiva en ella cuando la Ley expresamente lo permita».

Entienden Pérez de Ayala y Eusebio González (46) que la analogía supone ante la inexistencia de una norma aplicable a un caso específico, la aplicación —por extensión— de otra que contempla un caso similar, mientras que la aplicación extensiva, por el contrario, requiere la existencia de una norma aplicable y es, en realidad, el resultado de un proceso de interpretación que da a la norma un sentido más amplio del que a primera vista poseía. Distinción no fácil de dos teorías interpretativas ya recibidas en la ciencia del derecho y que es de suponer que el legislador la tuvo en cuenta en el proceso de elaboración de la Ley. Partiendo de estos conceptos, opinan los aludidos autores que en el artículo 24 de la L. G. T., el legislador prohíbe la aplicación por analogía de las normas que definen los hechos imposables y las exenciones fiscales, cuando emplea la frase «no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos»..., pero no prohíbe la interpretación extensiva de los preceptos que definen el hecho imponible y las exenciones, entendiéndose por tal, la que conduce a un resultado extensivo, y si sólo la aplicación por analogía propiamente dicha, como se infiere de las normas generales de interpretación, que excluyen tan sólo la extensión del precepto por analogía. Pero no se excluye el resultado extensivo de una aplicación sistemática. No obstante esta opinión, es de notar que en la aplicación de las leyes, nuestro T. S. mantiene en general la tesis de que el art. 24 impone una interpretación restrictiva de las normas que delimitan los hechos imposables en exenciones y bonificaciones.

(45) Ver en el último capítulo «Las reclamaciones contra actos ex novo».

(46) Curso de Derecho Tributario, Madrid, 1975.

II.—EXENCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS.

Antes de entrar en el examen concreto de las exenciones relativas a este impuesto interesa hacer las siguientes precisiones.

En los supuestos de transmisión onerosa (primera de las dos modalidades del impuesto contemplada en el art. 87-1 a) del Decreto 3250/76) intervienen dos sujetos: el transmitente, que tiene el carácter de contribuyente y el adquirente que en este impuesto se configura como sustituto del contribuyente, salvo que sea una de las personas o Entidades que disfrutaban de exención en cuyo caso no se dará tal sustitución (art. 91-1 c).

Las exenciones referentes a este impuesto, como es obvio, alcanzan a determinadas personas o Entidades siempre que tengan la condición de contribuyente, y en tal sentido el art. 90-1 del Decreto 3250/76 dice: «estarán exentos del pago del impuesto los incrementos de valor correspondientes, cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga, como contribuyente, sobre las siguientes personas o Entidades...». Con mayor claridad, si cabe, el art. 520-3 de la L. R. L., texto articulado de 1955, decía: «El derecho de exención habrá de referirse siempre a la persona o entidad sobre la que recaiga el arbitrio a tenor de los preceptos del art. 517, con total abstracción de la persona o Entidad obligada al pago» (47).

1. Exenciones por razón del sujeto: análisis del art. 90 del Decreto 3250/76.

En el art. 90 se establecen las exenciones subjetivas en favor de las siguientes personas o Entidades:

- a) El Estado y sus Organismos autónomos.
- b) La Provincia a que el Municipio pertenezca.
- c) El Municipio de la imposición y demás Entidades locales integradas o en las que se integre dicho Municipio.

La exención reconocida en favor de las Entidades citadas, tiene carácter absoluto ya que la norma no limita el alcance de la misma. Comprende, pues, las dos modalidades.

Seguiremos a J. Loscos en el desarrollo de esta materia porque la matiza de forma adecuada. Así dice:

En relación con tales exenciones interesa destacar, por la novedad que suponen con respecto a la legislación anterior, los siguientes aspectos:

En primer lugar se configura un nuevo supuesto de exención en favor de los Organismos autónomos, ya que en el art. 520-1 a) de la L. R. L., texto de 1955, sólo reconocía la exención al Estado, y en tal sentido conviene señalar que el criterio jurisprudencial ha sido claramente negativo a la aplicación de la exención contenida

(47) El Tribunal Supremo, en sentencia de 5 de junio de 1972 (Ar. 2.583), precisa con claridad el alcance de este precepto, y en uno de sus considerandos dice: «No procede la exención en favor de la Institución Teresiana cuando ésta adquiere por compra un terreno, pues la L. R. L. distingue explícitamente entre sujeto sobre quien recae el arbitrio de plus valía y la persona obligada al pago (art. 517 y 518), contribuyente y sustituto respectivamente, según los arts. 31 y 32 de la L. G. T., enajenante y adquirente en el concreto caso de las transmisiones patrimoniales a título lucrativo, cualidad de «contribuyente» que no se pierde nunca aun cuando se produzca la traslación de la carga tributaria a otros, por lo cual —como reflejo específico de tal criterio— el párrafo 3º del art. 520 de aquella Ley explica que el «Derecho de exención habrá de referirse siempre a la persona o entidad sobre quien recaiga el arbitrio, con total abstracción de la obligada al pago» norma clara e inequívoca cuyo entendimiento no ofrece duda alguna y ha sido objeto además de una serie de declaraciones de esta Sala, coincidentes en el sentido de negar la eficacia de la exención subjetiva cuando sus beneficiarios actuaban en la enajenación en calidad de compradores —como aquí el Instituto Teresiano—, entre ellas las sentencias de 19-10-33 y 25-10-34, referentes a la Compañía Telefónica Nacional de España, otras dos de 15-10-34 y 31-10-55, en relación con el propio Estado a través de los Ministerios de Instrucción Pública y del Ejército, e incluso una posterior de 6-7-62, respecto de una Mutualidad», 1977.

en el citado art. 520-1 a) en favor de los Organismos autónomos (48). Por ello la nueva redacción del art. 90-1 a) del Decreto 3250/76 (reproducción literal de lo dispuesto en la Base 27), zanja la cuestión al declarar expresamente que estarán exentos los Organismos autónomos.

En relación con la exención absoluta en favor de la Provincia y demás Entidades Locales, contenida en el art. 90-1, b) y c), es de destacar otra importante novedad, ya que tal exención se configura con mayor amplitud que la reconocida a las mismas Entidades en la legislación anterior, pues de conformidad con lo que al respecto señalaba el art. 520-1 c) de la L. R. L., texto de 1955, sólo alcanzaba a los terrenos que se hallaren afectos a un servicio público y mientras subsistiera tal afectación (49). No obstante, debe decirse que la jurisprudencia dulcificó el rigor del texto de la Ley de 1955, al entender que la exención no cesaba si la afectación al servicio público de los terrenos transmitidos se continuaba a través de los que se adquirieran con el producto de la venta, entendiendo que se trataba de un supuesto de «subrogación real» (50).

d) Las instituciones que que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes.—Esta exención tiene un alcance mucho más amplio que el reconocido para tales instituciones en la legislación anterior.

En primer lugar, porque la exención contenida en el art. 90-1 d) se fundamenta en la Ley sin que se halle sometida a condicionamiento alguno, mientras que la contemplada en el art. 520-1 d) de la L. R. L., texto de 1955, para tales instituciones,

- (48) Vid. sentencia de la Sala 3.ª del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 1973 (Ar. 4552). Ponente Sr. Roldán Martínez, «La exacción prevista en el art. 520 a) de la L. R. L., viene referida exclusivamente al Estado, mas no a los Organismos autónomos con personalidad jurídica propia e independiente del Estado, calificación que es indudable conviene a la Gerencia de Urbanización, al disponer el art. 1.º de la Ley de creación de 30 de julio de 1959, que se «constituye como Organismo autónomo adscrito al Ministerio de la Vivienda», y en el art. 2.º la dota de personalidad jurídica propia, autonomía administrativa y económica, así como plena capacidad de obrar en este sentido; cabe también argüir que el art. 65-1 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales —Decreto de 6 de abril de 1967— determina la exención en favor del Estado, añadiendo a renglón seguido «sin que el beneficio alcance a entidades u organismos que cualquiera que sea su relación de dependencia con el Estado, disfruten de personalidad jurídica propia e independiente y no tengan reconocida por esta Ley exención especial», reconociéndoseles a dichos organismos autónomos en el apartado b) del comentado precepto la exención específica en las transmisiones intervivos, por lo que al no existir en el Ordenamiento regulador del Arbitrio de plusvalía norma específica que declare la exención a favor de los Organismos autónomos, se está en el caso de rechazar esta pretensión, la cual, de ser acogida, vulneraría el criterio de prohibición de analogía que para las exenciones consagra el art. 24-1 de la L. G. T.», Pueden igualmente consultarse las sentencias del Tribunal Supremo de fechas 14 de abril de 1973 y de 5 de noviembre del mismo año, y más recientemente la de la Audiencia Territorial de Madrid de 24 de noviembre de 1975.
- (49) El alcance de esta exención fue discutido en el seno de la Comisión de Gobernación de las Cortes, con ocasión de la discusión del proyecto de Ley de Bases de Régimen Local, prosperando la tesis de que no debía de estar sometida a condición alguna (Vid. Diario de Sesiones de las Comisiones n.º 581, págs.: 14, 16 y 18, año 1975).
- (50) Vid. Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 1975 (Ar. 4749) «Que como en el expediente está cumplidamente acreditado que la finca entregada por la Diputación de Santander se hallaba destinada a un servicio público de beneficencia, cual es el Jardín de la Infancia y Casa de Maternidad, y que la adquirida lo fue para ser destinada a las instalaciones psiquiátricas y de recuperación de subnormales de Parayas, es indudable que el supuesto de autos ha de entenderse enmarcado dentro del espíritu que informa el precepto legal, contradictoriamente interpretado por las partes; pero es que, además, ha de entenderse comprendido en el supuesto previsto aun mediante el empleo de la simple interpretación literal, ya que como ha declarado esta Sala en casos análogos al presente, entre otras, en sentencias de 15 de octubre de 1952, 24 de diciembre de 1958, 15 de marzo de 1969, 30 de abril y 15 de junio de 1971, —así como en la de 12 de junio de 1975, idéntica a la actual, en cuanto que las partes que litigan el pleito que hubo de motivarla son las mismas que intervienen en ésta—, se trata en realidad de un supuesto de subrogación real, de modo que desde el punto de vista de la realidad de hecho, de tan especial relevancia en el orden fiscal, nunca se interrumpió la adscripción la servicio público de la finca transmitida y de aquella que vino a reemplazarla, por lo que no puede estimarse haya desaparecido la «ratio legis» de la exención, por el hecho de la desafectación producida en el orden formal como mecanismo jurídico de obligado cumplimiento para posibilitar la operación en realidad deseada. (Sentencia de 5 de diciembre de 1975, Ar. 4749)», Pueden igualmente consultarse las sentencias del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 1952, 24 de diciembre de 1958, 15 de marzo de 1969, 30 de abril de 1971, 30 de abril de 1971 y 15 de junio de 1971. En esta última sentencia se argumenta «Que quedando siempre afectos a un fin específico de reinversión de otro bien destinado al servicio público los terrenos litigiosos, es indudable la procedencia de la exención de autos, en virtud de la «Subrogación real» que por medio de la venta se trataba de realizar entre un bien dedicado al servicio público y otro que había de ser adquirido con su importe, criterio de la subrogación real que como igualmente se expresa en la mencionada sentencia, y la referida Diputación aduce, ya ha sido aplicado por esta Sala reiteradamente para declarar la exención del arbitrio municipal objeto, en la presente, de controversia».

requería que la exención fuera acordada por el Ayuntamiento y recogida en la Ordenanza fiscal correspondiente, si bien existen serias dudas para poder concluir que la redacción del precepto permitía a las Corporaciones Locales otorgar discrecionalmente tal exención (51).

En segundo lugar, y esto es más importante, porque por exclusión de los dispuesto en el art. 90-5, las instituciones benéficas y benéfico-docentes no estarán sujetas al impuesto en ningún caso, ni siquiera en el supuesto de transmisión y desafección de los bienes, a diferencia de lo que ocurría en la legislación anterior, ya que el art. 520-2 disponía que «Los terrenos comprendidos en los apartados ... d) ... que dejaren de estar afectos al uso o destino que motiva su exención y que fueren enajenados serán sometidos al gravamen como si aquella exención no hubiere existido...» (52).

Joaquín D'Ocon, entiende que la posición que adopta en este punto el nuevo régimen legal es más lógica «por cuanto la desafección concreta de un bien no supone discontinuidad en la finalidad benéfica o benéfico-docente de las entidades en cuestión. Y es más, será procedente la exención tanto en los casos de adscripción directa de los bienes al servicio de que se trate, como en los supuestos de adscripción indirecta, constituidos estos últimos por inmuebles productores de rentas destinadas al cumplimiento de aquellos fines».

e) Las entidades gestoras de la Seguridad Social y las Mutualidades y Montepíos constituidos e inscritos conforme a lo previsto en la Ley de 6 de diciembre de 1941.—En este apartado se reconoce la exención del impuesto de plusvalía no sólo a las Mutualidades y Montepíos comprendidos en la Ley de 6 de diciembre de 1941, únicas entidades que gozaban de exención en el art. 520-1 g) de la L. R. L., texto de 1955, sino también a las Entidades Gestoras de la Seguridad

(51) Alfonso Pérez Moreno, en su trabajo «La tasa de equivalencia en terrenos destinados a centros de enseñanza». Revista de Estudios de la Vida Local, n.º 192, año 1976, concluye que el art. 520-1 d) no admite discrecionalidad por parte de las Corporaciones en el otorgamiento de la exención contemplada en dicho artículo. En dicho trabajo, entre otras cosas, dice; «Ciertamente el art. 520 d), que analizamos prevé una intervención del Ayuntamiento, precisa que debe producirse un acuerdo municipal; pero, por lo expuesto, dicho acuerdo, no puede tener el efecto de dar nacimiento a la exención como fruto de una voluntad administrativa. ¿Para qué entonces el necesario acuerdo municipal? Para dar determinación a un concepto jurídico indeterminado, es decir, para calificar una realidad fáctica en la que deben concurrir ciertas características a fin de merecer la exención ya directamente reconocida y establecida por la ley; en definitiva, para fiscalizar con garantía unos hechos objetivamente, sea cual sea la voluntad municipal al respecto. Existe por tanto, una acusada diferencia entre la discrecionalidad, en virtud de la cual el legislador confía a la voluntad administrativa la decisión de un asunto según sea coyunturalmente más conforme con el interés público, y el concepto jurídico indeterminado en el cual se trata simplemente de constatar unos hechos, unas circunstancias reales, sin añadir ni quitar, subjetivamente, nada a ellos... Aplicando esta doctrina a nuestro tema, es evidente que el legislador, en el art. 520 d), de la L. R. L. otorga la exención a las Entidades por los terrenos propios que afecte de modo permanente a un servicio de enseñanza, pero confía la comprobación de esos hechos a los Ayuntamientos a fin de que constaten la efectiva destinación permanente de los bienes a auténticos servicios de enseñanza».

(52) Vid. Sentencia de la Audiencia de Madrid, de fecha 29 de noviembre de 1975, «Que la L. R. L. en su art. 520-1 d) establece exención en el arbitrio por los terrenos propios de personas o entidades afectos de un modo permanente a servicios de beneficencia, cuya exención acuerde el Ayuntamiento y conste taxativamente en la respectiva ordenanza pero tal regla tiene su excepción en el apartado 2 del mismo precepto cuando dispone que si los terrenos dejaren de estar afectos al uso o destino que motiva su exención y fueren enajenados vendrán sometidos a gravamen, salvo si la transmisión se realiza a título gratuito e implica afectación de los bienes a un destino que lleve aparejado el mismo beneficio, de manera que, dando por supuesto que el terreno reúne los requisitos para que la exención tuviera lugar, como se produce una desafección del mismo al fin de Beneficencia propio de la entidad enajenante y la adquirente puede destinarlos a lo que convenga, se está en el caso previsto en el apartado 2.º antes citado para que el terreno sea sometido a gravamen»; y sentencia del Tribunal Supremo de 12 de abril de 1977 (Ar. 1570) que confirma la misma tesis, en uno de cuyos considerandos, se dice: «Que en cuanto al fondo del asunto el art. 520 de la L. R. L., en cuyo apartado a) pretende basar el Sr. O. P. la exención del arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos a que se refiere este recurso, no puede invocarse en favor de la tesis sostenida por dicho señor, pues es indudable que la transmisión del inmueble objeto de la compraventa otorgada por la «Asociación Catequística de Damas protectoras del Obrero», actualmente «Obra Social y Cultural Sopena» (Oscus), en favor del indicado Sr. O. formalizada en escritura pública de 26 de mayo de 1967, y otorgada sin reservas a pactos alusivos al destino futuro de dichas fincas, supuso evidentemente la desafección al uso o dedicación benéfico docente que venía sirviendo a través de dicha Obra».

Social (53), con lo cual el ámbito de exención se amplía considerablemente, si bien es cierto que a partir de la Ley de Bases de la Seguridad Social, texto articulado de 21 de abril de 1966, (art. 38-2) y posteriormente en el Texto Refundido por Decreto 2.065/74 de 30 de mayo (art. 38-2) se reconoce la exención de tal impuesto a las Entidades gestoras para la Seguridad Social (54). En tal sentido, por sentencia del Tribunal Supremo de fecha 18 de octubre de 1969 (Ar. 4537) se declaró improcedente la exención del arbitrio de plusvalía en favor del Instituto Nacional de Previsión con anterioridad a la vigencia de la Ley de Bases de la Seguridad Social pues de lo dispuesto en el art. 520-1 g) no podía deducirse tal beneficio (55).

En definitiva la Ley 41/75 y su texto articulado provisional por Decreto 3250/76, a través de su art. 90-1 e) contemplan una exención en favor de las Entidades Gestoras de la Seguridad Social que ya venía reconocida en los textos legales a que antes nos hemos referido, si bien con un matiz diferenciador de indudable importancia. Efectivamente, la exención reconocida en el citado artículo tiene un carácter absoluto. Por el contrario el art. 38-2 del Texto Refundido de la Seguridad Social limita tal beneficio fiscal a los bienes que estén afectos a los fines de tales Entidades. En base al carácter limitado de la exención reconocida en el citado art. 38-2, el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 13 de mayo de 1974 (Ar. 2316) declaró al Instituto Nacional de Previsión sujeto al arbitrio de plusvalía por unos bienes de

- (53) El art. 194 del Decreto 2065/74 de 30 de mayo señala como Entidades Gestoras de la Seguridad Social al Instituto Nacional de Previsión, a las Mutualidades Laborales y a la Federación de Mutualidades Laborales, y el art. 199 señala como Entidades Colaboradoras a la Organización Sindical, a las Organizaciones Colegiales Sanitarias y a las Mutuas Patronales de Accidentes de Trabajo.
- (54) El art. 38-2 del Decreto de 21 de abril de 1966 dispone: «Las Entidades gestoras de la Seguridad Social disfrutarán en la misma medida que el Estado de exención tributaria absoluta, incluidas las tasas y exacciones parafiscales que puedan gravar en favor del Estado y Corporaciones Locales y demás Entes públicos los actos que realicen o los bienes que adquieran o posean afectos a sus fines, siempre que los tributos o exacciones de que se trate recaigan directamente sobre las Entidades Gestoras de referencia el concepto legal de contribuyente y sin que sea posible legalmente la traslación de la carga tributaria a otras personas. Gozarán, finalmente, en la misma medida que el Estado, de franquicia postal y de especial tasa telegráfica». El art. 38-2 del Texto Refundido de la Seguridad Social, por Decreto 2065/74 de 30 de mayo, está redactado en iguales términos.
- (55) El Tribunal Supremo razona su tesis del siguiente modo: «Que al finalizar el año 1963, fecha de las liquidaciones por el arbitrio referido en el período 1 de enero de 1954 al 31 de diciembre de 1963, la legislación vigente era, además del C. C. y las Leyes de Asociaciones, la Ley de 6 de diciembre de 1941, la de R. L. y la O. de 24 de enero de 1958, aprobando los Estatutos del Instituto Nacional de Previsión, toda vez que ni la L. R. S. T. de 11 de junio de 1964, ni el Decreto de 21 de abril de 1966 que aprobó el texto articulado de la L. B. S. S., pueden ser de aplicación en este caso, puesto que son posteriores a la fecha en lo que el devengo que dió origen a las liquidaciones, se había producido. Que el art. 1.º de la Ley de 6 de diciembre de 1941, considera como Mutualidades o Montepíos, a las Asociaciones que con aquella denominación o con cualquier otra y si ánimo de lucro, ejerzan una modalidad de previsión de carácter social o benéfico, a las cuales se les exime en su art. 10, de todas las contribuciones y arbitrios que graven sus patrimonios y es indudable que la entidad actora no tiene el carácter de Asociación, según lo define el art. 35 del C. C. ni consta esté inscrito en el Registro de Asociaciones, sino que es una Corporación de derecho público creada por la Ley para el desarrollo de un servicio público de previsión y aunque en la sentencia apelada se afirme la existencia de dudas racionales para poder encuadrar al Instituto Nacional de Previsión dentro de los sujetos exentos del pago del arbitrio sobre incremento del valor de los terrenos que posean esta duda en materia fiscal nunca puede existir puesto que la interpretación de las normas fiscales cuando establecen exenciones para el administrado, es siempre restrictiva. Que el apartado g) del núm. 1.º del art. 520 de la L. R. L., único aplicable al presente caso, considera exentos del arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos, a los de las Mutualidades o Montepíos comprendidos en la Ley de 6 de diciembre 1941, y en el art. 523 de aquella Ley se prohíbe a las entidades locales que ni en las Ordenanzas del arbitrio, ni por acuerdo especial, puedan los Ayuntamientos reconocer exención, reducción, ni condonación que no esté taxativamente prevista en estos preceptos, —por mucha que sea su analogía con las que lo están— y el Ayuntamiento, en cumplimiento de esta Ley, especial y posterior a la de 1941, no pudo legalmente eximir del impuesto del arbitrio al Instituto recurrente, sin infringir esta disposición legal, sin que lo dispuesto en la O. de 24 de enero de 1958, pueda tener importancia legal alguna, toda vez que ésta, en atención a la jerarquía de las normas, nunca pudo derogar la L. R. L.

su propiedad que habían sido objeto de arrendamiento y que por tal circunstancia no podía considerarse que estuvieran afectos a sus fines (56).

f) Las personas o Entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención por tratados o convenios internacionales.—Esta exención no aparecía contemplada en la legislación anterior, si bien tiene su fundamento en el principio de reciprocidad establecido en el Derecho Internacional.

g) Los titulares de concesiones administrativas revertibles respecto de los terrenos afectos a las mismas.—Tampoco aparecía recogida esta exención en la legislación local anterior, si bien, más que ante una exención, podría afirmarse que nos encontramos ante un supuesto de no sujeción, pues como sostiene Joaquín D'Ocon (57), «no se podría dar nunca el caso de transmisión de los terrenos afectos a concesiones administrativas revertibles, porque la titularidad dominical es siempre del concedente y no del concesionario». Por ello con mayor propiedad, el art. 516-3 de la L. R. L., texto de 1955, disponía: «Quedarán exceptuados de la aplicación del sistema de tasas de equivalencia los terrenos de las Empresas concesionarias de servicios públicos que estén afectos a sus explotaciones, en cuanto los dichos terrenos deban revertir, conjuntamente con la explotación, libres de toda carga, gravamen o indemnización, al Estado, a la Provincia a que pertenezca el Municipio, al Municipio de la imposición o a la Mancomunidad o Agrupación respectiva».

h) El Movimiento Nacional y sus Entidades y Organizaciones, así como la Organización Sindical, los Sindicatos y demás Entidades Sindicales. Esta exención que no se contemplaba en la legislación local anterior ni en el proyecto de Ley remitido por el Gobierno a las Cortes, fue recogida en el texto de la Ley 41/75 de Bases del Estatuto de Régimen Local y luego desarrollada en el art. 90-2 del Decreto 3250/76. Tal exención no tiene carácter absoluto pues para que la misma tenga efectividad se requiere que los bienes estén afectos a los fines y servicios públicos que le estén encomendados y que el importe de la enajenación, en el caso de que se produzca, se destine a dichos fines y servicios previa justificación.

El art. 3.º del reciente Decreto-Ley 15/78 de 7 de junio (B. O. E. 9-6-78) ha derogado la vigencia de tales exenciones.

Además de las anteriores gozarán de exención en la modalidad b), los incrementos de valor de:

(56) El Tribunal Supremo razona la sujeción al arbitrio de plusvalía en los siguientes términos: «Que es tema fundamental en el presente recurso la determinación del alcance de la exención tributaria configurada en el art. 38-2 del Texto articulado de la L. B. S. S. de 21 de abril de 1966 en favor de las Entidades Gestoras de la Seguridad Social, entre las que se cuenta el Instituto Nacional de Previsión, en los términos siguientes: «Disfrutarán —tales Entidades—, en la misma medida que el Estado de exención tributaria absoluta, incluidas las tasas y exacciones parafiscales que puedan gravar en favor del Estado y Corporaciones Locales y demás Entes públicos los actos que realicen o los bienes que adquieran o posean afectos a sus fines, siempre que los tributos o exacciones de que se trate recaigan directamente sobre las Entidades Gestoras de referencia en concepto legal de contribuyente y sin que sea posible legalmente la traslación de la carga tributaria a otras personas, a cuyo respecto el Instituto demandante sostiene que el hecho de hallarse arrendada parte del edificio de su propiedad, sito en Santander entre las calles de Calvo Sotelo, Isabel II y Emilio Pino, que se alza sobre el solar constituido por los terrenos cuyo incremento de valor es objeto del Arbitrio liquidado, es irrelevante y que la exención procede en todo caso por cuanto las rentas obtenidas están, en definitiva, afectas a financiar el desenvolvimiento de los fines que le son propios, mientras que el Ayuntamiento de Santander, mantiene, como lo hace la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial impugnada, que no puede entenderse que el inmueble se halle afecto al cumplimiento de fines propios de la Entidad Gestora de la Seguridad Social en la parte arrendada, pese al destino que pueda darse a las rentas, ya que la Ley exige la afección directa del bien al fin previsto.

Que la tesis correcta no es otra que la mantenida por las partes demandadas, y ello en virtud de estas razones: a) El texto legal, claro y literalmente, se refiere a que «los bienes» —y no sus productos o rentas— estén afectos a los fines de la Entidad y no es dable extender el alcance de la exención a un supuesto no contemplado en la norma; y b) además, si el legislador hubiere querido declarar la exención tributaria con el alcance ahora pretendido por el Instituto Nacional de Previsión, para nada se aludiría a la afección finalista del bien toda vez que los ingresos obtenidos de aquél han de dedicarse, sin excepción según reconoce la propia demanda a los fines propios de la Entidad, y, en consecuencia, hubiese bastado la referencia a los bienes poseídos por ésta sin más.

(57) Vid. «El impuesto municipal sobre incremento de valor de los terrenos». Revista de Economía y Hacienda Local, n.º 21, págs. 28, año 1977. Madrid.

Los terrenos destinados a centros de enseñanza reconocidos y autorizados por el Ministerio de Educación y Ciencia y los de la Renfe. En la base 27.7 de la Ley 41/75 ya se había previsto la regulación en el texto articulado de las exenciones y bonificaciones que por razón de interés social o público debieran ser reconocidas en la modalidad b) (antigua tasa de equivalencia), y se añadía, que en todo caso quedarían exentos del pago del impuesto en la mencionada modalidad los terrenos destinados a Centros de enseñanza reconocidos y autorizados por el Ministerio de Educación y Ciencia, sin perjuicio de que queden sometidos al presente impuesto cuando se produzca la transmisión de la propiedad.

La redacción de este inciso final tiene su importancia y así lo entendió el Profesor Gómez Picazo en la Ponencia de la Comisión de Gobernación de las Cortes que dictaminó el proyecto de Ley Bases, justificándolo con los siguientes razonamientos: «Efectivamente, si un terreno propiedad de un Colegio realiza realmente la plusvalía, no hay razón alguna para que no esté sujeto al impuesto. En cambio, no estará sujeto en esta otra modalidad, donde no ha habido materialización de la plusvalía, sino que es un simple impuesto sustitutorio, como era la antigua tasa de equivalencia, hoy modalidad b) del número 1».

El legislador pretendió, y así lo recogió en la base 27.7, que los centros de enseñanza estuvieran exentos del impuesto en la modalidad b) (tenencia) porque la plusvalía no se materializa hasta que no se produce la transmisión de los terrenos, pero si se dá el supuesto de transmisión, parece que no hay razón alguna para que no se produzca la sujeción al impuesto con todas las consecuencias.

En este sentido opina J. Loscos, que el art. 90, párrafos 3 y 5 del texto articulado provisional, además de lesionar los intereses de las Haciendas Locales no se atiene al espíritu de la base 27.7 que desarrolla, y así en el párrafo quinto, se dice: «los terrenos exentos y bonificados conforme a los números tres (se refiere a los centros de enseñanza) y cuatro anteriores, quedarán sometidos al impuesto cuando se produzca la transmisión de la propiedad...» para terminar diciendo, y aquí es donde está a su juicio, la desviación con el contenido de la base 27.7, «en estos casos al practicarse la liquidación, se deducirá de las cuotas correspondientes el importe íntegro de las devengadas en la modalidad prevista en el art. 87-1 b), aunque las mismas hayan sido objeto de exención o bonificación». Si se enajenan los terrenos y se materializa y hace real la plusvalía producida desde la adquisición de los mismos, creemos que desaparecen totalmente los motivos de exención que pudieran haber existido en el supuesto de tenencia, y por consiguiente deben ser sometidos al impuesto por todo el período y no solamente por el que medie entre el último devengo de la modalidad b) y la enajenación.

Para desvirtuar esta argumentación, sigue diciendo, no pueden invocarse razones de técnica fiscal y manifestar que la modalidad b) recogida en el art. 87 tiene el carácter de impuesto «a cuenta» del de la modalidad a) y que en todo caso debe ser deducido cuando se produzca la transmisión aun en los supuestos de exención. Frente a esta postura, que es la adoptada por el texto articulado, puede decirse que los impuestos estatales «de producto», también tenían el carácter de «a cuenta» del general sobre la renta y sin embargo no se deducía del mismo el importe de las bonificaciones o exenciones referidas a tales impuestos de producto (salvo excepciones concretamente determinadas).

En conclusión, cree «que una vez más los intereses de determinados sectores de la sociedad o grupos de presión, han prevalecido frente a los generales de la comunidad, que de tal modo no recupera unas plusvalías reales, pues lo que resulta incuestionable es que la enajenación de terrenos anteriormente destinados a centros de enseñanza produce unas importantes plusvalías que, a tenor de lo dispuesto en el art. 90, beneficiarían únicamente a los titulares de dichos terrenos».

Nosotros pensamos, sin pasión, que el legislador concede la exención en la modalidad b) no por no haberse hecho efectivas las plusvalías —ya hemos dicho que esta teoría fue superada— sino en razón a favorecer el fin social de estas entidades, en tanto y en cuanto los terrenos se destinen al mismo. Lo que ocurre es que al cesar este destino con la enajenación de los terrenos, quedan sometidos a la modalidad a), pero en la misma merecen una bonificación dado que durante el período impositivo estuvieron adscritos a esa función y de ahí que esa bonificación se fije exactamente por la cantidad que le correspondería abonar en la modalidad b) si no estuviere exenta.

Otra novedad de la normativa en vigor es la exención conferida de modo expreso a la Renfe. Exención que a nuestro juicio no se comprendía con carácter subjetivo en la L. R. L. Sólo afectaba a los terrenos del Estado adscritos a su servicio, pese a la tesis de Joaquín D'Ocon que justificaba la exención en base en que los bienes del Estado y los de la Renfe formaban una unidad patrimonial (58), pues se trata de personas distintas con patrimonios perfectamente diferenciados, como así reconocía la doctrina legal; máxime cuando es indiscutible conforme al Estatuto de 1964 que la Renfe es persona distinta de carácter público independiente del Estado, con capacidad para el cumplimiento de sus fines y que actúa en régimen de empresa mercantil (59).

Del análisis de las distintas exenciones subjetivas contenidas en el art. 90 del Decreto 3250/76 y su comparación con las reflejadas en el art. 520 de la L. R. L. de 1955, extrae J. Loscos las siguientes conclusiones:

Primera.—Las exenciones en favor de determinadas Entidades contenidas en ambos textos aparecen reguladas, prácticamente sin excepción, con mayor amplitud en el nuevo régimen jurídico, sin que puedan aportarse en favor de tal cambio de postura los criterios jurisprudenciales mantenidos en la interpretación de las normas de la legislación anterior.

Segunda.—Se configuran nuevas exenciones en favor de los Organismos Autónomos, las Entidades Gestoras de la Seguridad Social (ya reconocidas en su legisla-

(58) Vid. «Impuesto municipal sobre incremento de valor de los terrenos». Revista de Economía y Hacienda Local, n.º 21, pág. 29, Madrid, 1977.

(59) La Sala 3.ª del Tribunal Supremo, en sentencia de 21 de noviembre de 1977 (Ar. 4.472), razona del siguiente modo: «Que conforme resulta del Texto Legal, art. 520, n.º 1.º, apartado a) de la L. R. L., es indudable que la exención del pago del arbitrio de plus valía que consagra, tiene un estricto carácter subjetivo, es decir, se refiere sólo al Estado, de modo que cualquier otro Ente con personalidad jurídica propia e independiente, tal la Red Nacional de los Ferrocarriles Españoles, a la que se viene reconociendo dicha personalidad jurídica distinta de la del Estado, desde la Base IV de la L. O. F. de 24 de enero de 1941, hasta el art. 2.º del Estatuto aprobado por Decreto 2.170/1964 de 23 de julio, no puede acogerse al beneficio que el referido precepto establece, ya que otra cosa supondría ampliar el término «Administración del Estado», con personalidad jurídica única, según proclama el art. 1.º de la L. R. J. A. E., comprendido en ella a entidades independientes, dotadas legalmente de personalidad propia y distinta de aquélla, y, todo ello, con el fin de justificar la aplicación de una exención que es materia, de suyo, no susceptible de analogía como recoge el art. 719 de la L. R. L. y el 24 de la L. G. T. y afirman de consuno aquellas citadas sentencias de 30 de octubre de 1971, 14 de abril y 14 de diciembre de 1973, que si literalmente referidas a la inaplicabilidad de la exención en el caso de inmuebles enajenados por Organismos Autónomos, la conclusión a que llegan es tanto más proclamable respecto de la Red Nacional de Ferrocarriles Españoles, cuanto que ésta, con propia personalidad —como se viene diciendo— sin estar sujeta a las L. A. C. E., carente de la condición de Administración Pública a los efectos de las L. P. A. J. y actuando en régimen de empresa mercantil con facultades de gestión y disposición, según los arts. 3 y 4 del Estatuto de 1964, está sensiblemente más alejada de la propia Administración del Estado, como reconoce la sentencia apelada en razonadas consideraciones, que aquellos Organismos autónomos que este Tribunal tiene declarado ser susceptibles de imposición por el arbitrio discutido, no obstante el hecho de que también en éstos los bienes que el Estado les adscriba para el cumplimiento de sus fines conserven su calificación jurídica originaria, expresión de mayor alcance, sin duda que la empleada para los integrados en la Renfe que según el art. 28 del Estatuto, que es el precepto en que tenazmente permanece afincada ésta y la Administración apelante, conservan los caracteres y condiciones que corresponden a los bienes del Estado, pero sin estar integrados en su Patrimonio como revela el texto del art. 27 del tan repetido Estatuto, que prevé la incorporación al mismo a través del expediente que regula. Que la razón de justicia en que el arbitrio se asiente, esto es, revertir a la Comunidad, a través del Municipio, una parte del incremento de valor experimentado por los bienes vendidos, como fruto de la propia Comunidad y no debidos al esfuerzo del propietario, también aboga por la conclusión a que llega la sentencia apelada y en el mismo caso el criterio legislativo deducido del art. 65-1.º del Decreto de 6 de abril de 1967, que distingue entre Estado y Renfe a efectos de la exención del I. T. P.

ción especial) y la Renfe. Las reconocidas en favor del Movimiento Nacional y sus Entidades y Organizaciones así como de la Organización Sindical, Sindicatos y demás Entidades Sindicales, han sido posteriormente derogadas, como ya se ha dicho, por Decreto-Ley 15/78 de 7 de junio (art. 3.º).

Tercera. — Desaparecen las exenciones establecidas en la legislación anterior en favor de las Cajas Generales de Ahorro y de la Obra Pía de los Santos Lugares (art. 520 h) y f), si bien como tales exenciones están reconocidas en otras disposiciones legales (Decreto de 14 de marzo de 1933 y Ley de 3 de junio de 1940, art. 3) a tenor de lo dispuesto en la disposición transitoria 2.ª del Decreto 3250/76, continuarán en vigor hasta que por el Gobierno se dé cumplimiento a lo previsto en la disposición final 3.ª-4 de la Ley 41/75.

2. Exenciones por razón del objeto: análisis del art. 89 del Decreto 3250/76.

En el art. 89 del Decreto 3250/76 se comprenden como exenciones objetivas los tres supuestos siguientes:

Art. 89. — «Estarán exentos los incrementos de valor que se manifiesten a consecuencia de los siguientes actos:

a) Las operaciones de concentración o agrupación de Empresas en los términos que determina el art. 23 del Decreto-Ley 12/1973, de 30 de noviembre.

b) Las aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y las transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.

c) La constitución y transmisión de cualesquiera derechos de servidumbre».

A. *Comentario a la sistemática legal en orden a las exenciones de las aportaciones de fincas a concentración o agrupación de empresas en virtud del Decreto Ley 12/1973, de 30 de noviembre y aportación de bienes sujetos realizados por los cónyuges a la sociedad conyugal y sus adjudicaciones a los mismos en caso de disolución.*

Pensamos que el artículo reseñado adolece de falta de precisión técnica, ya que en principio sólo el primer supuesto tiene claro carácter de exención objetiva. Por el contrario el segundo se nos presenta como un rotundo supuesto de no sujeción. Respecto del tercero opina Loscos, que su naturaleza jurídica ofrece serias dudas. Nosotros creemos que en definitiva se trata, en efecto, de una exención objetiva.

El tema ya fue cuestionado en las Cortes al discutirse el Proyecto de Ley de Bases (60). Algunos Procuradores abogaban en pro de que tales supuestos se clasificasen como actos «no sujetos» al impuesto, criterio que respecto de la servidumbre no parece adecuado a su carácter real (debe decirse que en el apartado 5.º de la Base 27 objeto de discusión sólo se contemplaban los dos últimos supuestos, ya que el primero relativo a la concentración o agrupación de empresas fue incluido a través del Decreto 3250/76).

No obstante estas manifestaciones, prevaleció la tesis de la ponencia de estimar estos supuestos como «exenciones» (61); definitiva solución que tampoco nos convence como se razonará.

(60) Vid. Diario de Sesiones de las Comisiones de las Cortes, n.º 581, año 1975, págs. 8 a 10.

(61) La ponencia argumentó lo siguiente: «Con respecto a la cuestión de si lo que se contempla en este apartado son supuestos de no sujeción o de exención, la ponencia entiende que son de exención, hasta el punto de que si no se eximieran estarían sujetos, puesto que no son supuestos de no sujeción. La razón en virtud de la cual se trata de exenciones en dos párrafos distintos ya se ha aludido por algún señor procurador, y es que mientras este apartado 5.º, en el cual estamos, se refiere a actos, a circunstancias objetivas, el párrafo siguiente lo que contempla son las exenciones, pero por razones subjetivas, por razón del sujeto. Esta es la razón por la que sistemáticamente se ha recurrido a introducir dos párrafos distintos».

La sociedad conyugal carece de personalidad jurídica, en consecuencia cualquier aportación de bienes que a ella efectúen los cónyuges que la forman, no constituye en realidad ninguna transmisión o desplazamiento del dominio de una persona a otra, de los terrenos o de los derechos reales de goce sometidos al impuesto y lo mismo cabe decir de las adjudicaciones de dichos bienes en caso de disolución, por eso ya la L. R. L. en su art. 515,2, con estricto sentido jurídico no estimaba estas aportaciones o adjudicaciones como actos sujetos al arbitrio, dada la ausencia de transmisión, o sea, de uno de los elementos esenciales del hecho imponible (62). De ahí nuestra disconformidad con la clasificación de este supuesto tal como figura en el art. 89 b) del Decreto, ya que este acto nunca estaría sujeto por lo que carece de sentido la exención.

La exención de la constitución y transmisión de los derechos de servidumbre, comprendida en el art. 89 c) en opinión de Loscos ofrece más dudas en su calificación como de «no sujeción», por eso opina que aunque es claro que no hay verdadera transmisión de la propiedad, tal como aparece configurado el hecho imponible de este impuesto de plusvalía en el art. 87 (63), no cabe duda que sin la existencia de la norma de exención se produciría verdadera sujeción.

Nosotros la calificamos de exención al estimar la servidumbre derecho real de goce sobre inmuebles ajenos que restringe el dominio.

Por último el art. 89 recoge en su apartado a) otro supuesto de exención del impuesto sobre el incremento de valor relativo a la concentración o agrupación de empresas, ya establecido en Ley especial, concretamente en el art. 23 b) del Decreto-Ley 12/73 de 30 de noviembre (64).

A J. Loscos, se le presentan serias dudas sobre la legalidad de esta exención que se recoge «ex novo» en el Decreto 3250/76, sin que fuera contemplada en la Ley 41/75 de Bases del Estatuto de Régimen Local, con lo cual se conculca el principio de legalidad tributaria manifestado a través de «la reserva de ley».

Por otra parte, como afirma Joaquín D'Ocon (65), esta exención es incluso más generosa que la contenida en el art. 23 del Decreto-Ley 12/73 antes citado (precepto en el que, sin duda, se apoya el Decreto 3250/76 para recoger tal exención). Efectivamente, con arreglo a la normativa anterior la exención no era automática sino que la Administración a través de Orden del Ministerio de Hacienda tenía facultad para concederla al resolver el expediente de petición de los beneficios fiscales solicitados. Con arreglo al texto del art. 89 que comentamos, tal exención objetiva se establece de modo imperativo, por lo que resulta ya innecesaria la declaración del derecho a la exención.

Nosotros creemos que el problema no tiene la trascendencia o alcance que se manifiesta, primero porque aunque la Ley de Bases no contempla este supuesto, también es cierto que la aludida exención se establece en una Ley especial, luego el Decreto regulador en definitiva al recogerla, cumple un fin unificador y no se puede hablar en absoluto de conflicto de jerarquía de normas, y en segundo lugar estimamos que el precepto comentado no convierte la exención en automática, ya que de forma literal se remite a los términos del art. 23 de la Ley Especial, y prueba de ello

(62) El art. 515-2 dice: «Por el contrario, no se considerarán transmisiones de dominio: b) tanto al constituirse como al disolverse la sociedad conyugal por los bienes privativos de los cónyuges».

(63) El art. 87-1 dispone: «Constituye el objeto del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos el que hayan experimentado durante el período de imposición: a) los terrenos cuya propiedad se transmita por cualquier título, o aquellos sobre los que se constituya o transmita cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio».

(64) El art. 23 establece: «A las empresas que se concentren o integren acogiéndose al Decreto 2.910/71 de 25 de noviembre podrá concedérseles la exención del arbitrio sobre incremento de valor de los terrenos... sin que sea de aplicación lo dispuesto en el art. 721-1 de la L. R. L.».

(65) Vid. «Impuesto municipal sobre incremento de valor de los terrenos», Revista de Economía y Hacienda Local, n.º 21, pág. 24, Madrid, 1977.

es que la Ordenanza Fiscal tipo en su art. VI, a) último párrafo, expresa que para aplicar esta exención el contribuyente debe aportar la orden del Ministerio de Hacienda que otorgue el beneficio.

3. Bonificación a clínicas e instituciones declaradas de interés social.

Establece el art. 90-4 una bonificación del 50 % en la segunda modalidad del impuesto sobre incremento de valor de los terrenos (antigua tasa de equivalencia) de los pertenecientes a hospitales, clínicas e instituciones declaradas de interés social.

Ahora bien, en este caso juega la limitación prevista en el apartado 5, número del mismo art. 90 que dispone que quedarán sometidas al impuesto cuando se produzca la transmisión de la propiedad o la constitución o transmisión de derechos reales de goce sobre los mismos. Ahora bien, al practicarse la liquidación se deducirá de las cuotas correspondientes el importe íntegro de las devengadas en la modalidad prevista en el art. 87-1 b), aunque las mismas hayan sido objeto de bonificación.

4. El régimen de exenciones en la Ordenanza Fiscal tipo.

Aparte de la obligatoriedad del impuesto determinada en el Real Decreto Ley de 7 de junio de 1978, se estableció y promulgó la Ordenanza Fiscal tipo de aplicación subsidiaria obligatoria en casi todos los Municipios de España, en tanto y en cuanto no aprueban la nueva con carácter definitivo, acomodada a la actual normativa del impuesto, sobre el incremento de valor de los terrenos, y en ella se refundía todo lo dispuesto en el Real Decreto de 30 de diciembre de 1976, con las importantes modificaciones introducidas en el aludido Real Decreto Ley de 1978.

Demostrado ya el interés práctico del análisis y estudio de esta Ordenanza, pasamos a examinar su capítulo 3.º, en donde se desarrolla toda la normativa relativa a las exenciones, que clasifica con buena técnica tributaria y conforme con el ordenamiento jurídico vigente, en subjetivas y objetivas. Respetuosa y fiel al principio de legalidad transcribe de modo literal las subjetivas, comprendidas en el art. 90 del Decreto 3250/76, con supresión de la referente al Movimiento Nacional y Organización Sindical, derogadas de forma expresa por el Real Decreto Ley de 3 de junio de 1978, y las objetivas que comprende el art. 89 del mismo Decreto; circunstancia que nos ahorra ya su enumeración. Sólo respecto de las exenciones subjetivas merece especial relieve el enunciado 1 del art. 5.º que declara, al igual que la Ley, la exención al pago del impuesto de los incrementos de valor correspondientes, cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga como contribuyente sobre las personas o entidades beneficiadas; es decir, que estas exenciones subjetivas serán de aplicación cuando el transmitente en las transmisiones onerosas o el adquirente en las transmisiones a título lucrativo sea alguno de los organismos, Instituciones o personas relacionadas en dicho artículo. En consecuencia, admitida la exención del contribuyente, es inoperante en estos supuestos, por falta de contenido económico, cualquier pacto extratributario de repercusión del impuesto. Si el obligado al pago como contribuyente está exento, es evidente que nada tiene que repercutir, y sin que ahora, a tenor de la actual normativa, pueda darse el caso contrario, porque aun cuando la transmisión del terreno o derecho real de goce limitativo del dominio, se verifique a título oneroso, nunca la persona beneficiada con la exención subjetiva, será sujeto pasivo sustituto del contribuyente, ya que en estos casos por excepción, la obligación de contribuir recaerá sobre el transmitente, que asumirá el doble carácter de contribuyente y sujeto pasivo. Aparece claro en el texto legal y en la Ordenanza que estas exenciones son subjetivas absolutas, comprenden el impuesto de forma total en sus dos modalidades a) y b), sin perjuicio de que la Ley establezca a la vez exenciones subjetivas, exclusivamente de la modalidad b) del impuesto, a fa-

vor de los terrenos. Entendemos que también comprenderá los derechos reales de goce limitativos del dominio, destinados a Centros de Enseñanza reconocidos y autorizados por el Ministerio de Educación y Ciencia y los pertenecientes a la Renfe. Si bien en estos últimos casos la Ordenanza tipo al igual que la Ley, advierte que estos terrenos exentos —igual que los derechos reales indicados— perderán tal beneficio y quedarán sometidos a gravamen cuando se produzca la transmisión de la propiedad o la constitución o transmisión de derechos reales de goce sobre los mismos. Luego, estos últimos derechos se incluirán en la exención de la modalidad b) (antigua tasa de equivalencia).

Las exenciones objetivas establecidas en la Ley son reproducidas en la Ordenanza y sus comentarios ya fueron expuestos.

La Ordenanza también reproduce la bonificación del 50% de la cuota en la modalidad b), sobre el incremento de valor de los terrenos pertenecientes a Hospitales y Clínicas e Instituciones declaradas de interés social (art. 17), si bien en caso de transmisión de los terrenos, pagarán el impuesto modalidad a) con la misma bonificación de los devengados por la modalidad b) aunque hayan sido objeto de exención o bonificación.

Para terminar haremos constar que en la Ordenanza se observa la omisión de la última fase del inciso 5 del art. 90 del Decreto regulador, relativa a que cuando los terrenos aludidos en los números 3 y 4 anteriores, se transmitan, quedarán sujetos a la modalidad a), si bien en estos casos —he aquí la omisión— al practicarse la liquidación se deducirá de las cuotas correspondientes el importe íntegro de las devengadas en la modalidad prevista en el art. 87-1 b) aunque las mismas hayan sido objeto de exención o bonificación.

En cambio en la Ordenanza se puntualiza que para obtener la exención objetiva en las operaciones de concentración o agrupación de empresas, es necesario que el contribuyente aporte la Orden del Ministerio de Hacienda que otorgue el beneficio (art. 5, a) y que para aplicar la exención subjetiva a favor de instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes se deberá aportar la oportuna calificación del Ministerio del Interior o del Ministerio de Educación y Ciencia.

5. Estudio especial de ciertas exenciones.

A. Exenciones del impuesto a los bienes sujetos de la Iglesia Católica comprendidos en los convenios entre el Vaticano y el Estado Español.

Dentro de este apartado destaca por su importancia la exención establecida a favor de los bienes sujetos al arbitrio de plusvalía, que se comprendía en el art. 20 del Concordato de 27 de agosto de 1953, que alcanzaba sin distinción a todos los impuestos y contribuciones de índole estatal y local. En la actualidad esta exención se consagra en los acuerdos entre la Santa Sede y el Gobierno español de 3 de enero de 1979, ratificados en 4 de noviembre siguiente. Exención que a nuestro juicio comprende de modo permanente y total al impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos en sus dos modalidades con los límites y condicionamientos subjetivos y objetivos siguientes:

1.º La exención sólo se concede en tanto y en cuanto los bienes inmuebles sujetos afecten por su pertenencia en concepto de contribuyentes a la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, la diócesis, las parroquias y las circunscripciones territoriales, las Ordenes y Congregaciones religiosas y los institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas.

2.º Cuando la sujeción recaiga sobre los inmuebles que a continuación se enumeran:

a) Los templos y capillas destinadas al culto y asimismo sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.

b) La residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas.

c) Los locales destinados a oficinas, la Curia diocesana y a oficinas parroquiales.

d) Los Seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso, Universidades eclesiásticas en tanto y en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas.

e) Los edificios destinados primordialmente a casas y conventos de las Ordenes y Congregaciones religiosas o institutos de vida consagrada.

Así, opinamos con base en los argumentos siguientes:

1.º La exención se comprende en el inciso B del apartado primero del art. IV del aludido acuerdo sobre asuntos económicos que establece la exención total y permanente de los impuestos reales; ya que sin duda alguna el impuesto estudiado tiene carácter real y así de forma palmaria lo declara la jurisprudencia, entre otras sentencias, en la de 24 de marzo de 1969 (Ar. 1613), cuando afirma del contexto de los artículos de la L. R. L. se deduce «tratarse de un arbitrio de eminente carácter real que recae como objeto de tributación sobre el mayor valor de las fincas y que se origina por la transmisión de las mismas de manera general».

2.º Del contexto del acuerdo económico se deduce que su filosofía en materia tributaria es eximir de toda clase de impuestos los terrenos o bienes raíces de dichas entidades religiosas dedicadas a sus fines que se consideran sociales, razón por la que el Estado colabora a su sostenimiento económico, hasta el extremo de que en el orden tradicional, se prevé en el Convenio que transcurridos tres años del mismo, el Estado podrá asignar a la Iglesia Católica un porcentaje del rendimiento de la imposición de la renta o patrimonio u otro de carácter personal, si bien sustituirá a la dotación económica actualmente vigente.

3.º En el inciso D del apartado primero del art. 4.º se exime a la Iglesia expresamente de las contribuciones especiales (de concesión restringida) y de la tasa equivalente, con carácter total y permanente, que recaiga sobre los bienes antes relacionados. Obvio que la referencia a la tasa de equivalencia afecta a la actual modalidad b) del impuesto. La circunstancia de que se mencione expresamente la tasa de equivalencia y no el arbitrio entendemos que no es argumento suficiente para excluir la exención del anterior tributo de plusvalía incardinado y ya exento como impuesto real; sobre todo cuando la tasa constituye en realidad un impuesto independiente.

4.º Favorece la tesis de la exención la circunstancia de que en el acuerdo económico se conceda a la Iglesia exención total y permanente de la renta, sobre el gasto, consumo, contribución territorial urbana, sucesiones y transmisiones —de cierta similitud con el impuesto municipal tratado—; lo que unido a la tradición histórica en la exención del arbitrio de plusvalía nos lleva a pensar que la interpretación adecuada lleva a la aludida exención del impuesto.

B. Exención parcial o bonificación del 90 por 100 del impuesto en la adquisición de terrenos para la construcción de viviendas de protección oficial y primera transmisión de las mismas.

De modo deliberado se estudia especialmente este beneficio fiscal, dado de un lado su importancia y actualidad y de otro, lo controvertido del tema y su trascendencia tanto a nivel de la imposición local como incluso de la Estatal.

Ya el T. R. L. R. L. de 24 de junio de 1955, en su art. 521 reproducía esta reducción del 90 por 100 del arbitrio en la adquisición de terrenos para la construcción de viviendas protegidas establecida en el art. 519 de la L. R. L. de 1950, que detallaba además los requisitos necesarios para su obtención. Beneficio fiscal que de modo paralelo y con más extensión se incardinaba ya en la normativa especial de las viviendas protegidas, como así de forma concreta se plasmaba en el art. 14 del T. R. de 24 de julio de 1963 y por supuesto en el art. 47 del R. V. P. O. de 24 de julio de 1968. Así el citado art. 14 de la Ley de 1963, al igual que el 47 del Reglamento, disponían la reducción del noventa por cien del importe de la contribución urbana para las viviendas de protección oficial y en sus párrafos segundo y tercero, respectivamente, comprendían en tal beneficio o reducción al arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos en las transmisiones con destino a la construcción de viviendas protegidas y a su primera transmisión; bonificación que se extendía a la tasa de equivalencia. Permanecían así estos ya tradicionales beneficios tributarios como uno de los mecanismos sustanciales para estimular la construcción de viviendas con la finalidad de solucionar el grave problema de su déficit.

Ahora bien, en este seguro y pacífico panorama normativo irrumpió el Decreto-Ley de 30 de julio de 1976, que creó la vivienda social, cuyos beneficios fiscales serían los de las viviendas del Grupo Segundo, ordenándose la publicación de un Texto Refundido que fue aprobado por el Decreto de 12 de noviembre de 1976. Texto que derogó expresamente el anterior de 24 de julio de 1963 y estableció de modo concreto en su art. 15 las bonificaciones de la contribución territorial y de recargo, arbitrios, derechos y tasas, sin mencionar los impuestos municipales salvo el de los solares. Esto es, el Texto Refundido omitió el párrafo segundo del art. 14 del Texto de 1963 que se reflejaba en el párrafo tercero del art. 47 del correspondiente Reglamento. La entrada en la normativa especial de viviendas del Texto Refundido de 12 de noviembre de 1976 plantea actualmente en el derecho vivo el problema de si derogó o no las reducciones o beneficios fiscales tratados en este epígrafe.

Una corriente de opinión es favorable a estimar derogados estos beneficios fiscales precisamente con base principal en que el Texto Refundido citado prescindió de modo intencional de los párrafos segundo y tercero de los mencionados artículos. Con más riqueza argumental A. Ulloa, sostiene que ante tan palmaria omisión del Texto Refundido de 1976, de los párrafos relativos al arbitrio de plusvalía, resulta que la adquisición de terrenos para la construcción de viviendas de protección oficial, no puede gozar a su juicio de exención alguna del actual impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos y por la misma razón habrá desaparecido el previsto beneficio para la primera transmisión de las viviendas. Además, sigue argumentando en favor de su tesis que el Real Decreto Ley de 31 de octubre de 1978, que estableció la única categoría de viviendas de protección oficial, dispuso en su art. 6.º los beneficios fiscales remitiéndose a lo establecido ya en los arts. 11 al 15 del Texto Refundido de 12 de noviembre de 1976, antes citado, y en el Decreto de 10 de noviembre de 1978, (que desarrolla el Decreto Ley de 31 de octubre) ya no se menciona nada sobre impuestos, por lo que se ha de entender de aplicación lo establecido en el Decreto Ley de 31 de octubre de 1978.

En consecuencia entiende suprimida la exención del arbitrio de plusvalía en la adquisición de terrenos con destino a viviendas de protección oficial, planteando asimismo si la consideración actual de dicho arbitrio como impuesto en el Real Decreto 3250/76, puede llevar consigo que no le alcance la referencia a arbitrios, derechos o tasas que se mencionan en el Texto Refundido de 12 de noviembre de 1976, puesto que ya no es un arbitrio sino un impuesto. Por último, a más abundamiento, sostiene que refuerza su tesis el art. 5.º del Real Decreto Ley de 20 de julio de 1979, que al transformar las bonificaciones de los apartados 5, 6 y 7 del Texto

Refundido de la Contribución Urbana, que era del 90 por 100 para las viviendas de protección oficial, en bonificaciones del cincuenta por ciento, y no constar esa bonificación en el Real Decreto básico 3250/76 sobre Haciendas Locales, puede hacer desaparecer las bonificaciones del noventa por cien incluso para la primera transmisión de las viviendas.

La otra corriente de opinión, contraria a estimar derogadas estas bonificaciones fiscales de las viviendas de protección oficial es plenamente compartida por nosotros ya que desde el primer momento ha de tenerse presente:

Primero.— El principio de legalidad rector del ordenamiento jurídico, con su proyección sobre la jerarquía de las normas, y en este sentido es indudable que el T. R. V. P. O. de 12 de noviembre de 1976 se dictó en virtud de la disposición adicional primera del Decreto Ley 12/76 de 30 de julio, con la exclusiva finalidad de fomentar la construcción de viviendas sociales, sin otra función que la técnica de armonizar la legislación existente sobre viviendas del grupo primero con las entonces creadas viviendas sociales, sin facultades en absoluto para modificar el estado del régimen tributario especial de las viviendas. Por lo tanto, no podía, ni suprimir ni derogar exenciones ni otras bonificaciones fiscales reservadas a la Ley como consagra la Constitución de 1978 y de modo concreto la L. G. T. en su art. 10, cuando preceptúa que cualquier supresión, establecimiento o prórroga de exenciones, reducciones o bonificaciones tributarias se ha de llevar a cabo a medio de Ley. Bien entendido que el uso de las autorizaciones o delegaciones se ajustará a la Ley que la concedió y dando cuenta a las Cortes (L. G. T. art. 11), aparte de los controles específicos que éstas puedan disponer en dichas delegaciones legislativas, y que ello será siempre sin perjuicio del ulterior control de la jurisdicción Contencioso-Administrativa sobre la legalidad de la propia potestad reglamentaria de la Administración, a través de las impugnaciones directas de estas disposiciones generales o bien a través de la impugnación indirecta de los actos de aplicación individualizada, todo a tenor del art. 39 de la L. J. (sentencias del Tribunal Supremo de 19 de enero, 18 de febrero y 9 de marzo de 1970, entre otras). En consecuencia dicho texto no podía derogar las bonificaciones y exenciones tributarias concedidas a las viviendas del grupo primero, o sea, que se extralimitó, y por lo tanto a la comentada omisión no se le puede dar un carácter derogatorio, máxime cuando no afecta a viviendas sociales que eran las que el Texto Refundido regulaba, y en todo caso estamos ante una disposición urgente del Gobierno que no contempla este supuesto y, en consecuencia ha de ser de interpretación restrictiva.

Segundo.— Que el Real Decreto 3250/76 de 30 de diciembre, básico en la regulación del impuesto aquí tratado, disponía que hasta que el Gobierno diera cumplimiento a lo previsto en la Disposición final 3 y 4 de la L. B. R. L. 41/75, continuarían en vigor las exenciones y bonificaciones de tributos locales comprendidas en disposiciones con rango de Ley que no sean de Régimen Local; de ahí que no sirva el argumento de que estas bonificaciones no aparezcan comprendidas en dicho Real Decreto base.

Tercero.— Es importante e interesante que en pro de esta tesis, se haya manifestado el dictámen de la Dirección General de lo Contencioso de 4 de agosto de 1980, emitido en virtud de consulta de la Dirección General de Tributos, pues aunque el dictamen se solicita en materia de aplicación del Decreto 11/79 con relación a la bonificación de tasas por concesión de licencia de viviendas de protección oficial, es lo cierto que la argumentación de fondo sirve concretamente para la problemática aquí planteada.

Al efecto dice el dictamen, puede apreciarse que en el ordenamiento jurídico vigente, los regímenes fiscales especiales son objeto de una consideración específica

y estaban y siguen estando excluidos del valor derogatorio que en su día alcanzarán las bases referidas del Régimen Local (hoy derogadas), cuando sean articuladas en la Ley correspondiente. Aunque los plazos no se cumplieron, subsiste claramente la reserva de delegación que la Ley realiza al Gobierno en esta materia, como de modo palmario recoge el referido Decreto Básico. Circunstancia que ha de pesar siempre en el estudio del sentido y alcance que pudieran revestir disposiciones posteriores que se esgrimen como derogatorias de los beneficios ante este Centro directivo.

De otro lado, dentro del grupo de regímenes fiscales especiales aludidos se encuentra el de las viviendas de protección oficial cuyo Texto Refundido se aprobó por Real Decreto de 12 de noviembre de 1976, en cumplimiento del Decreto Ley 12/76 de 30 de julio, en cuyo art. 15 se dispone que las viviendas de la citada clase gozarán durante un plazo de veinte años a partir de la fecha de terminación de su construcción de una reducción del noventa por ciento de su base imponible por contribución territorial urbana «así como de todo recargo, arbitrio, derecho o tasa establecidos por el Estado, las Diputaciones Provinciales, Cabildos Insulares o Ayuntamientos, incluso los que gravan la ejecución mínima de las obras, y aun cuando fueren exigibles con anterioridad a la fecha. El art. 47 del Reglamento de V. P. O. aprobado por Decreto 2114/78 de 24 de julio repite la fórmula alegada transcrita.

Ante la promulgación del Real Decreto Ley 11/79 de 20 de julio, por el que se establecen medidas urgentes de financiación de las Haciendas Locales, se pretende decidir los numerosos y difíciles problemas de actividades especiales para la economía de la Nación a los que corresponden las cláusulas tributarias insertas en las Leyes Administrativas que contienen regímenes fiscales especiales, cuando es lo cierto que no se pueden resolver de forma inmediata y absoluta con la derogación automática de los mismos, por aplicación del art. 5.º, apartado 5, del citado Real Decreto Ley 11/79. Ya que la causa o razón de ser de dicho Real Decreto se cifra en motivos de urgencia y en la necesidad de completar la reforma fiscal de 1977. Entender otra cosa iría no sólo más allá del orden interpretativo de lo que el concreto precepto dice sino que implicaría omitir los antecedentes legales de la cuestión, constituidos por preceptos de vigente aplicación y crearía una laguna en la ordenación de actividades esenciales como es la construcción de viviendas de protección oficial que puede suponer una paralización o colapso, en unos momentos en que el Gobierno viene dedicándole una especial atención, ya que, además, sirve como palanca movilizadora de la inversión, de la recuperación del tono de la economía y de la disminución del paro.

Cuarto.—Corroborra lo precedentemente expuesto el Real Decreto-Ley 12/1980 de 26 de septiembre, que ratifica la protección y estímulo a la actividad constructora y de creación del suelo y reconoce para ello los mismos beneficios fiscales, exenciones y bonificaciones establecidas por la Ley para las viviendas de protección oficial, referidas a su esfera de aplicación, abarcando la transmisión de terrenos dedicados a su construcción, circunstancia que no establece ningún beneficio fiscal nuevo sino que da por vigentes los aquí discutidos.

Quinto.—Por último, pensamos que también un criterio teleológico apoya la tesis expuesta, ya que la solución del problema de la vivienda es hoy tema candente de la alta política de la Nación por su clara finalidad social y económica con especial incidencia en el estímulo de las inversiones y reducción del paro, todo lo cual lleva a exigir una coherente política fiscal estimuladora de las actividades necesarias para conseguir estos fines.

Aunque este problema de la derogación o no de estos beneficios tributarios no fue todavía zanjado definitivamente, ya existe una sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 1981 (Sala 3.ª, Ar. 3.294) que los declara vigentes y, por

otra parte, un balance de las resoluciones dictadas hasta la fecha por las Audiencias Territoriales es francamente positivo y favorable a la subsistencia de los aludidos beneficios tributarios.

Así el criterio negativo se mantiene en la sentencia de la Audiencia Territorial de Zaragoza, Sala de lo Contencioso-Administrativo, número 145/1981, de 13 de mayo, cuya argumentación puede reducirse a que si bien el texto refundido de la legislación de viviendas de protección oficial de 1963 disponía dichos beneficios fiscales, es lo cierto que fue derogado por el nuevo Texto de 12 de noviembre de 1976, ya que en su art. 15 al reproducir el art. 14 del anterior Texto, omitió en su totalidad el párrafo segundo que contenía la reducción del Arbitrio y de la Tasa que, consecuentemente, quedó eliminado de la Ley; con la particularidad de que posteriormente el Real Decreto-Ley de 31 de octubre de 1978, que vino a establecer una sola categoría y un nuevo régimen legal para todas las viviendas de protección oficial, vino a ratificar, entre otros, lo dispuesto en el aludido art. 15 del Texto Refundido de 1976, al remitir a él las exenciones y modificaciones de los adquirentes y promotores de viviendas. Además de que este beneficio fiscal fue suprimido por la legislación específica de viviendas de protección oficial, no se contiene tampoco, en el Real Decreto básico del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de 30 de diciembre de 1976, ninguna norma relativa a bonificaciones de viviendas de protección oficial, aunque la disposición final 3 y 4 sancione que las exenciones y bonificaciones establecidas en disposiciones que no sean de Régimen Local se adaptarán por el Gobierno en el plazo de seis meses a partir de esta Ley.

En sentido contrario conocemos las de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de las Audiencias Territoriales de Albacete de 2 de junio de 1981 (R. 293/1980), la de Valencia de 30 de octubre de 1981 y la de Oviedo de 4 de abril de 1981 (R. 399/80).

Detallaremos, como exponente de las sentencias de las Audiencias citadas, los siguientes argumentos de la sentencia de Oviedo: a) por su propia naturaleza los Textos Refundidos, son disposiciones legislativas que no pueden alterar ni modificar el régimen establecido, a no ser que la norma legal que los autoriza, permita alguna modificación o sustitución; b) porque dicha disposición se redactó en ejecución de la disposición final primera del Real Decreto número 12 de 30 de julio de 1976... que en su exposición de motivos señalaba como directrices fundamentales el fomento de la construcción de viviendas sociales y el incremento de su inversión, con claro estímulo a la iniciativa privada mediante las pertinentes ayudas fiscales; c) porque con tales previsiones, resulta ilógico y chocante la desaparición de un estímulo fiscal, como el que ahora pretende negar la Corporación Local actora, y d) porque el texto que interpretamos, se limita a una depuración técnica propia de su naturaleza refundidora, dado que no podía novar el régimen tributario vigente; confirma tal criterio el Decreto número 3.250, de 30 de diciembre de 1976.

La sentencia del T. S. citada (Ar. 3.294/1981) relativa al impuesto municipal aquí estudiado, es revocatoria en parte de la sentencia de la Audiencia Territorial de Valladolid que al confirmar también en parte la liquidación municipal dejó de aplicar la bonificación del 90 por 100 del arbitrio de plusvalías a viviendas de protección oficial. Su argumentación fundamental respecto de la vigencia de dicho beneficio reconocido tanto por la legislación de R. L. como por la de viviendas de protección oficial se basa en: la no adaptación todavía por el Gobierno de los regímenes fiscales especiales, entre ellos el de viviendas de protección oficial, anteriores a la L. B. de 1975, y en que a tenor del principio de legalidad comprendido en los arts. 10 y 11 de la L. G. T. la autorización dada al Gobierno por el Decreto-Ley de 30 de julio de 1976, para aprobar el T. R. de la Ley de viviendas de protección oficial, es evidente que sólo podía «refundirse» la legislación hasta entonces existente, lo que equivalía a ordenar los varios textos vigentes, en uno solo, pero ello no permitía in-

novar el ordenamiento vigente, variándolos sustancialmente, ya que ese cometido quedaba reservado a las Cortes quedando limitado el Gobierno a la reproducción literal y ordenación sistemática de lo que él refundía, sin introducir más variaciones que las exigidas, o bien por erratas existentes o por correcciones de estilo, pero no para ampliar o mutilar preceptos que en los textos anteriores se contenían, cuando en virtud de la ampliación se concedan o de la mutilación se supriman bonificaciones tributarias, materia reservada a la Ley, por lo tanto... es evidente que se ha excedido de la autorización concedida y en tal sentido carece de eficacia alguna para dejar sin efecto la bonificación que el texto refundido anterior contenía.

Ya en imprenta este trabajo, se dictó la sentencia del T. S. de 15 de diciembre de 1982, que confirma la tesis expuesta, si bien hace referencia a un caso en que se reclamaba la bonificación del 90% sobre derechos de licencias de obras.

CAPITULO QUINTO
ASPECTO TEMPORAL DEL TRIBUTO

I.—ELEMENTO TEMPORAL DEL ARBITRIO DE PLUS VALIA.

1. Concepto general.

2. Período impositivo.

A. *Determinación.*

B. *Cómputo.*

a) Su término.

b) Su comienzo.

C. *Carácter unitario.*

3. Momento del devengo.

A. *Teoría general.*

B. *Doctrina del Tribunal Supremo.*

C. *El devengo en las transmisiones intervivos: análisis especial de las efectuadas en documento privado.*

D. *El devengo y el cambio de destino del terreno.*

4. Momento determinante de la normativa aplicable.

A. *Fecha de vigencia de la implantación, ordenanza e índice.*

a) Criterios de la jurisprudencia.

b) Índices.

II.—EL ELEMENTO TEMPORAL DEL HECHO IMPONIBLE EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS.

1. Momento del devengo.

A. *En la modalidad b).*

B. *En la modalidad a) u ordinaria.*

a) Transmisiones mortis causa.

b) Transmisiones inter-vivos.

a') La fecha de las transmisiones en documento privado: criterio de la Ordenanza fiscal tipo.

b') Problemática actual y probable orientación jurisprudencial.

2. Determinación del período impositivo.

A. *En la modalidad b).*

B. *En la modalidad a).*

a) Transmisiones mortis-causa.

b) Transmisiones inter-vivos.

- C. *El período impositivo en la Ordenanza fiscal tipo.*
 - D. *Su carácter unitario.*
 - E. *El período y el tipo impositivo.*
3. **Determinación de la Ley aplicable.**

CAPITULO QUINTO

ASPECTO TEMPORAL DEL TRIBUTO

I.—ELEMENTO TEMPORAL DEL ARBITRIO DE PLUS VALIA.

De este importantísimo elemento, que delimita la realización del hecho imponible en el tiempo, nos interesa destacar cuatro aspectos fundamentales: primero, su concepto; segundo, la determinación y cómputo del período impositivo; tercero, el momento del devengo, y cuarto, el momento de aplicación de la norma tributaria.

1. Concepto general.

En la clasificación de hechos imponibles, se distinguen los instantáneos y los periódicos; los primeros se agotan por su propia naturaleza en un cierto período de tiempo; los segundos, por el contrario, tienden a reiterarse o reproducirse con independencia de que el período sea más o menos largo, bien homogéneo o irregular. El arbitrio de plus valía se clasifica como periódico y no instantáneo.

Sentada la naturaleza periódica y no instantánea del arbitrio, la relación entre el incremento de valor en el tiempo puede estructurarse, desde una óptica fiscal, mediante dos sistemas distintos: uno, de períodos fijos y uniformes en el tiempo, llamado sistema directo y otro, desde períodos indefinidos o irregulares de tiempo, sistema indirecto.

En el primero, el legislador señala el gravamen por lapsos de tiempo uniformes y fijos, normalmente de cinco o diez años de duración, que afectarán a todos los terrenos sujetos, que devengarán el impuesto de forma simultánea y periódica sobre el incremento de valor en los períodos impositivos previamente señalados. Sus características principales son, pues, la uniformidad y generalidad.

Este sistema, con la uniformidad de los períodos y simultaneidad en el devengo, parece de gran sencillez, y desde luego facilita de modo extraordinario, la técnica fiscal, incluida la faceta recaudatoria. No demanda como necesaria la cooperación de personal especialmente capacitado para la liquidación de este impuesto directo y periódico, que no precisa casi de calificaciones jurídicas previas y que incluso para su control y organización de pagos, admite la confección de un padrón o registro, que una vez formado y notificada la primera inclusión o alta de forma individualizada, permitirá ya en los períodos sucesivos, notificaciones colectivas a medio de los adecuados anuncios oficiales en la forma que las leyes fiscales autoricen en estos casos. La precisión del período desde su momento inicial y final, y la determinación del incremento de valor por la lógica y natural diferencia entre los valores unitarios formados para ambas fechas, suponen, obviamente, una gran comodidad y fluidez en su dinámica fiscal. Sin duda, el establecimiento del sistema de autoliquidaciones encuentra en este extremo una parcela ideal.

Ahora bien, esta rigidez y automatismo excesivo, no permite la flexibilidad y capacidad de adaptación de la imposición o gravamen a la política fiscal y a la misma equidad, que siempre debe presidir el impuesto; incluso al propio fundamento,

que se orienta, en principio, a gravar el incremento de valor de los terrenos a ser posible ya materializado y no potencial. En cambio, el sistema de imposición indirecta, gravará en la mayoría de los casos ganancias ya materializadas y podrá adaptarse en todo momento a las circunstancias específicas que puedan concurrir en las diversas transmisiones. Podrá regular los tipos impositivos según la frecuencia de tráfico, en aras de una mayor equidad fiscal; modulará las bases en las transmisiones del dominio dividido, fijará notas topes en las transmisiones que lo demanden, etc. Todo lo cual conlleva la exigencia de personal técnico que ha de precisar no sólo el momento de la transmisión, sino que también calificará la naturaleza jurídica de los negocios que provoquen los cambios de dominio, etc.

La mayoría de las legislaciones han optado de modo preferente por el sistema de imposición indirecta con períodos eventuales e irregulares, pese al gran simplismo de la imposición directa con las ventajas apuntadas. Nuestro Derecho adopta, para el arbitrio, el sistema indirecto y para la tasa el directo.

2. Período impositivo.

A. *Determinación.*

El arbitrio gravaba el incremento de valor que experimentasen los terrenos sujetos en un período determinado; en consecuencia la existencia de este período es esencial para que se produzca el incremento de valor objeto del gravamen.

Su definición legal a la luz de los preceptos de la L. R. L., se contenía especialmente en el apartado 2 del art. 510 y se podía expresar como el tiempo durante el cual el terreno sujeto pertenecía a un mismo propietario y que se computaba desde la adquisición del terreno, con el tope de 30 años hasta el momento de su transmisión que cierra el período y al mismo tiempo provocaba el devengo.

En la tasa de equivalencia las sociedades llamadas permanentes estaban sometidas a la tasa periódica por períodos decenales, sin necesidad de que se produjese transmisión alguna del terreno, aunque hay quien habla en estos casos de la presunción legal de una transmisión ficticia, como se expresa en alguna sentencia del Tribunal Supremo, por ejemplo, en la de 25 de enero de 1979. Indudable, como ya comentamos, que si alguna de estas personas jurídicas transmitiese estos terrenos sujetos, daría lugar al pago del arbitrio de plus valía con la única modulación, ya analizada, de que entonces la fecha inicial del período impositivo, sería, en su caso, la del término del período decenal cuando se hubiese practicado la tasación periódica, con objeto de evitar una duplicidad parcial impositiva tal como se disponía en el art. 108-2 del R. H. L. La razón del precepto era lógica y equitativa, pues si en vez de la fecha de terminación del período decenal, se tomase la anterior en que la entidad adquirió el terreno, se volvería a gravar una parte de incremento de valor ya objeto de percepción por la tasa. Son, pues, compatibles y conjugables ambas modalidades del impuesto como enseña la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de noviembre de 1978 (Ar. 3.707).

B. *Cómputo.*

a) Su término.

Dentro del período del arbitrio, se distinguía su término y su comienzo: a) El término o final se producía cuando el terreno dejaba de pertenecer al mismo propietario por cambio de titularidad en virtud de la transmisión. Para la determinación del momento en que se producía esta transmisión, que culminaba y cerraba el período impositivo de un lado y señalaba a la vez el comienzo del nuevo, la Ley se

remitía a la normativa del Derecho Civil, circunstancia que exigía una fijación previa de este momento y la calificación del negocio jurídico que provocaba la transmisión. Lo cual era de especial relieve porque también señalaba el nacimiento de la obligación o relación tributaria, es decir, el momento del devengo. Cuando se trataba de la tasa de equivalencia, el período era regular y periódico cada diez años, por lo tanto el cierre del período y momento del devengo, coincidía siempre necesariamente con el del término del período decenal. El período comprendía de ordinario un decenio, salvo siempre, como aclaraba la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el primer período inmediato a la adquisición, que se computaba sólo desde ésta hasta el término del resto del período decenal. La calificación de la transmisión derivada de diversas figuras jurídicas, hacía necesaria la intervención de personal especializado para la liquidación del arbitrio, circunstancia que motivó en los primeros tiempos del establecimiento de la exacción, que algunos Ayuntamientos no lo impusiesen por falta de ese personal, cuyo mantenimiento, siempre costoso además, lo hacía poco rentable.

La fijación del término del período en la tasa, al final de los diez años, no presentaba dificultad alguna en la aplicación de dicha tasa de equivalencia a cargo de las entidades o sociedades permanentes señaladas por la Ley, al no ser necesario para ello la transmisión del dominio del terreno sujeto.

Tampoco en el arbitrio de plus valía presentaba dificultades la determinación del cierre del período cuando la transmisión se producía por fallecimiento del titular de todo o parte del dominio de los terrenos, ya que entonces, salvo modulaciones que estudiaremos, había de coincidir necesariamente con la fecha del óbito, o de la declaración de fallecimiento del ausente. Ahora bien, la dificultad surgía cuando la transmisión se producía por actos intervivos, porque al operar entonces la teoría del título y del modo, a estudiar dentro del capítulo de las transmisiones, era preciso que tuviera lugar la «traditio» para la efectiva transmisión. No era, pues, suficiente, en principio, la mera existencia del contrato o negocio jurídico perfecto. Sólo conviene matizar ahora, al efecto, que si la transmisión era a título lucrativo como sucedía con la donación, ésta, con relación a bienes muebles, sería perfecta con la mera entrega de la cosa donada, pero tratándose de inmuebles — como lo eran los terrenos sujetos —, era necesaria la existencia de escritura pública con carácter constitutivo y lo mismo para la aceptación. En las restantes transmisiones onerosas intervivos, es preciso la «traditio» como ya indicamos.

b) Su comienzo.

El período impositivo se abría precisamente con la adquisición anterior del terreno por el transmitente; de ahí que, como dijimos, la transmisión que cerraba el período, al pasar el terreno a manos de otra persona distinta, suponía a la vez una adquisición del terreno por otra que iniciaba el nuevo período impositivo, el cual de forma inevitable había de finalizar cuando se produjese la nueva transmisión, en último término, por fallecimiento del titular, dando lugar a la realización de un nuevo hecho imponible.

No obstante esta regla general, la Ley establecía una excepción cuando el período de tiempo comprendido entre las dos transmisiones — adquisición anterior y transmisión actual — excedía de los treinta años, ya que entonces esta fecha tope abre el período en vez de la fecha de adquisición.

Obvio, que si la Administración municipal señala el momento del devengo o cierre del período impositivo en una fecha determinada, máxime si gira la oportuna

liquidación, esta fecha le vincula ya —acto propio— como inicial del nuevo período impositivo. Cuando el art. 510-2 de la L. R. L. señalaba el comienzo del período impositivo en la fecha de la transmisión anterior a la que se trata de liquidar, se discutía si era suficiente la mera existencia de la transmisión o si se requería además la circunstancia de que por ella se hubiese devengado y satisfecho el arbitrio.

Entendemos que al no distinguir la Ley y referirse sólo a la transmisión anterior como negocio jurídico, debía primar una interpretación estricta y literal del precepto, dada su claridad, con independencia de que haya sido o no liquidado el arbitrio por cualquier circunstancia. En otro caso, aparecería como imprescindible que el legislador de modo expreso se refiriese a la transmisión anterior por la que se hubiese devengado o satisfecho el arbitrio.

En resumen, operada la transmisión que pone punto final al período impositivo, ésta indicaba a la vez al día siguiente el comienzo del nuevo, completamente al margen de si la obligación devengada fue o no liquidada y hecha efectiva por el obligado al pago, ya que la delimitación del período impositivo y momento del devengo exigía por el principio de legalidad su previa determinación en la norma tributaria.

En la tasa de equivalencia, el inicio del período había de coincidir con el señalado en la Ordenanza para el comienzo del período decenal, bien entendido que si la adquisición del terreno sujeto se producía por la entidad permanente ya iniciado este período —sin perjuicio de la liquidación del arbitrio (art. 108-2 del R. H. L.)—, la fecha inicial se tomaría desde la fecha de adquisición que abría de forma necesaria un período originario inferior para después satisfacer la tasa periódica con la debida uniformidad y generalidad señalada para dichas entidades permanentes. Igual criterio se seguía cuando se constituían estas entidades o sociedades permanentes, después de haberse iniciado el período impositivo, como así lo declaraba la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de mayo de 1969 (Ar. 2.613) al decir que «prescindir de su cobro a la Sociedad «U.S.A.», durante el período impositivo de 1956 a 1966, hubiese implicado eximir a dicha Sociedad de tal arbitrio sin causa ni justificación legal alguna, sin que el alegato, de haberse constituido esta Sociedad después de haberse iniciado el período impositivo referido, pueda dispensarla de satisfacerlo; si bien el período ha de computarse en la parte proporcional que le corresponda; esto es, desde el año 1958 a 1966 en que finaliza tal plazo impositivo...». Todo ello con arreglo a la transitoria 8.^a de la L. R. L., como establecieron ya las sentencias de la Sala del Tribunal Supremo de 5 de mayo de 1965 (Ar. 2.096) y 16 de mayo de 1962 (Ar. 2.321).

C. *Carácter unitario.*

Es de resaltar por último que el período impositivo que la Ley señalaba, comprendido siempre entre dos transmisiones consecutivas o cada diez años, era un todo o bloque indivisible que no era dable fraccionar sin conculcar la Ley que lo determinaba. En este sentido, las sentencias del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 1978 (Ar. 3.471), 15 de mayo de 1978 (Ar. 3.472), declaraban que al producirse el devengo con el cierre del período —transmisión o período decenal— ha de computarse el período en forma legal «sin que pueda fraccionarse en lapsos de tiempo fijando varios períodos impositivos de forma distinta al sistema general y uniforme establecido en su regulación en la Ley del Arbitrio».

Tal uniformidad había de mantenerse en el arbitrio y lo mismo en la tasa de equivalencia, si bien en ésta reconducida al período decenal, salvo que la adquisición del bien por las sociedades permanentes se produjese en menor tiempo, para

después acoplarse ya en lo sucesivo a la uniformidad legal, como lo confirma la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de mayo de 1978 (Ar. 1.002). (66).

En definitiva, el incremento de valor o base en la tasa de equivalencia, como afirma la sentencia del Tribunal Supremo de 1968 (Ar. 3.966) había de comprender el experimentado por los terrenos de las entidades permanentes, aplicándoles inexorablemente el índice vigente en la fecha inicial del período y el igualmente vigente en la fecha final.

La fecha del cierre había de coincidir de forma inexcusable y en todo caso, con el cumplimiento del período decenal y la inicial normalmente con la de su comienzo o devengo anterior, con ajuste a un sistema regular y uniforme que no se desvirtuaba sino que se reafirmaba cuando la adquisición por la sociedad de los terrenos sujetos se producía ya iniciado el período, lo que obligaba a comprender en la primera liquidación un tiempo menor, o sea, desde la adquisición al final de los diez años, y alcanzar así la regulación periódica. De ahí que se le denomine como de tasas periódicas. Sin que tampoco, claro está, supusiesen excepciones a esta regla general, los supuestos de transmisión de inmuebles por estas sociedades antes de completarse el período decenal, en que el momento inicial para el pago del arbitrio —no de la tasa— sería el del término del período decenal si se devenga la tasa de equivalencia, o el de adquisición del inmueble por la sociedad si fuese posterior al término de ese período decenal, todo por la sencilla razón de que nos encontramos en casos de devengo del arbitrio y no de la tasa, que exige esta armónica combinación para evitar supuestos de doble imposición.

3. Momento del devengo.

A. *Teoría general.*

La delimitación del hecho imponible en el tiempo nos define también el momento en que se entiende realizado el hecho imponible: devengo; y por lo tanto, el nacimiento de la relación tributaria o deber de pagar el impuesto. En este sentido, en el momento del devengo, han de coincidir todos y cada uno de los elementos del

(66) En esta sentencia se discutía una liquidación de la tasa de equivalencia girada por el Ayuntamiento de La Coruña, y en ella se declaraba que el arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos en su modalidad de tasa de equivalencia, correspondiente a los propios de sociedades, asociaciones, corporaciones, fundaciones y demás entidades de carácter permanente, fue establecido por el Ayuntamiento de La Coruña, mediante la Ordenanza 61 de 1931, para los incrementos de valor producidos desde el 1 de julio de 1924, siendo extendido a las sociedades civiles y mercantiles y demás personas jurídicas de todas clases sin término de duración prefijado, de duración indefinida o superior a diez años, por Ordenanza n.º 53 de 1961; así las cosas, el Ayuntamiento requirió a las entidades mencionadas para que presentaran declaraciones a los efectos de la liquidación de esta tasa por el período comprendido entre el 1 de enero de 1964 al 30 de julio de 1974, a cuyo efecto la sociedad X la presentó por terrenos adquiridos en el año 1969 y en consecuencia la liquidación fue correctamente girada en cuanto alcanza el incremento de valor comprendido entre el 10 de noviembre de 1969 y el 30 de junio de 1974, con arreglo al valor unitario, si bien aumentado en un 10 % vigente en el cierre del período y no en todo él —extremo discutido— sobre los solares que forman esquina; que proceden también sobre el único solar que reúne esta circunstancia de dar a dos calles. Esta sentencia aclara también dos puntos importantes: 1.º que establecida la tasa por la Ordenanza correspondiente, no es anulable la liquidación, por falta de formación del padrón o registro de contribuyentes, ya que no puede asignársele otro carácter que el de un documento de índole adjetiva a utilizar en el momento de la práctica de las liquidaciones, sin que su falta haya de tenerse como defecto con entidad suficiente para impedir la liquidación, a cuantos como la sociedad recurrente presentaron la declaración de forma voluntaria, con expresión de los datos necesarios cuando lo esencial es la aprobación de la Ordenanza conforme a la cual se viene percibiendo la tasa desde su implantación en 1924 por períodos uniformes y regulares, tal como tiene declarado el Tribunal Supremo en las sentencias de 20 de mayo y 6 de julio de 1972 (Ar. 2.174 y 3.180) y 26 de octubre de 1977 (Ar. 4.248); y, 2.º que a esta generalidad y uniformidad del período se ajusta la tasa de equivalencia que corresponde a las sociedades civiles y mercantiles. Criterio ratificado de forma tajante en posteriores sentencias de la misma Sala del Tribunal Supremo como la de 10 de octubre de 1978 (Ar. 3.906) en la que se discutía que el período en cuanto a la sociedad mercantil debía de comprender un año menos, o sea sólo desde el 1 de enero de 1964 y no de 1963, hasta el 31 de diciembre de 1972, ya que el Ayuntamiento no había llevado a efecto la modificación de la Ordenanza hasta 1964 para comprender a las sociedades civiles y mercantiles y la sentencia recuerda la doctrina del Tribunal contraria a esta alegación (entre otras, las sentencias de 20 de abril y 13 de mayo de 1978, Ar. 1.711 y 1.765), en el sentido de que en el escueto término de sociedades, sin añadir civiles y mercantiles, se encontraban ya incluidas unas y otras, luego la Ley no hizo más que clarificar sin crear nada «ex novo» respecto a estas sociedades.

hecho imponible, hasta el punto de que basta la ausencia de cualquiera de ellos para que el hecho no se entienda realizado y en consecuencia no nazca la obligación de tributar. (Sentencia del Tribunal Supremo ya citada de 25 de enero de 1979, Ar. 1.190, al tratar del hecho imponible).

Cuando el hecho imponible no es instantáneo, sino constituido como periódico, como sucedía en el arbitrio estudiado, el vocablo devengo también cierra o finaliza el período impositivo con el que coincide.

Para determinar el devengo en los impuestos sobre el incremento de valor hay dos momentos claves: aquel en que aparece la plus valía de los bienes y se puede concretar con una valoración de mercado, plusvalor potencial, o aquel en que el incremento de valor se materializa de un modo efectivo con la cesión del bien.

Indudablemente el momento de la transmisión del inmueble sujeto aparece como el más idóneo para señalar el devengo. La ganancia o plus valía se materializa con la transmisión, y el enajenante o adquirente, según que la transmisión sea onerosa o lucrativa, la obtienen bien con el precio, bien con la adquisición del bien revalorizado; entonces, ante esta certidumbre, el momento aparece como propicio y fácil para el gravamen. La mayoría de las transmisiones son compra-ventas con obligado pago de precio, al menos en parte, efectivo y líquido, y aun cuando se trata de permutas o cambios por cesión de otros derechos o ventajas, lo cierto es que el incremento de valor del bien transmitido fue recompensado de modo real. Esto si se trata de transmisiones onerosas. Y si fuesen lucrativas, como sucesiones hereditarias o donaciones, también es evidente que los inmuebles se reciben por otra persona con los aumentos que hayan experimentado y, en consecuencia, con el valor total y las ganancias materializadas.

En cambio, si se elige el devengo en un momento determinado por períodos regulares y uniformes, se gravarán ganancias potenciales, que conllevan dos inconvenientes: uno, la falta normal de liquidez; y otro, el riesgo de que esos aumentos potenciales se desvanezcan al sufrir fluctuaciones, habiéndose entonces gravado beneficios ficticios o solamente válidos para un corto período de tiempo. Es natural que si al contribuyente se le gravan en definitiva ganancias no obtenidas, se entiende defraudado. Por eso, en la doctrina prevalece la opinión favorable a señalar el momento del devengo con la realización material de los beneficios.

Sin embargo, la técnica fiscal pegada a la realidad económica y también a la sed de recursos provocada por el mayor intervencionismo del Estado, se despega de la idea primitiva de la realización de beneficios y se decide también a gravar los beneficios potenciales, si bien con la precaución, al menos teórica, de que en realidad sean permanentes y ciertos los incrementos de valor en el patrimonio. Es decir, que en la doctrina y legislaciones actuales se supera la idea primitiva de la realización unida a la transmisión y se toma como piedra angular su certidumbre y permanencia. En definitiva, en la doctrina hoy, el problema se circunscribe más a determinar el momento (devengo) u ocasión, para tener en cuenta las ganancias producidas. Entre las teorías que abogan en pro de la producción de las ganancias o de su realización, existen sistemas intermedios, como el acogido en la legislación italiana actual.

El legislador español acogió en el arbitrio la teoría de la realización de beneficios y al efecto hace coincidir la realización del hecho imponible en el momento en que se transmite en todo o en parte el dominio de los terrenos y sólo de modo excepcional cuando esta transmisión quedaba de facto imposibilitada con carácter indefinido, por adquirir los terrenos sociedades de carácter permanente, era cuando, para evitar la ausencia de gravamen, el legislador se decidió por gravar ganancias potenciales, si bien producidas y reales, a través de valoraciones o tasaciones periódicas, como sucede con la tasa de equivalencia.

Al efecto, disponía de modo específico el art. 514 de la L. R. L., que toda transmisión del dominio de los terrenos sujetos al arbitrio, marcaba el término del período impositivo y en la misma fecha nacía la obligación de contribuir, o sea, señalaba el devengo al término del período impositivo, que en la tasa de equivalencia era el del cumplimiento del período decenal.

B. *Doctrina del Tribunal Supremo.*

La jurisprudencia del Tribunal Supremo corroboraba con bastante claridad estos dos aspectos temporales del hecho imponible, en cuanto la transmisión o el transcurso del período decenal, cerraban el período impositivo a la vez que señalaban el momento del devengo u obligación de contribuir. En este sentido puede servir de ejemplo, entre otras, la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 1978 (Ar. 3.471) cuando matiza que «el hecho imponible se produce por toda transmisión del dominio de los inmuebles sujetos al mismo, como así lo dispone el artículo 514 de la L. R. L.; transmisión que, en la modalidad que pudiéramos llamar ordinaria, producirá el término o cierre del período impositivo, naciendo en la misma fecha la obligación de contribuir, y, en la otra modalidad tasa de equivalencia, el legislador estableció la «fictio juris» de transmisiones decenales, fijando por períodos de diez años la obligación de tributar por plus valía las personas jurídicas, por lo que se puede sintetizar reconociendo que, el arbitrio de plus valía es un arbitrio único con dos modalidades».

Conforme, pues, con la aplicación jurisprudencial de estos conceptos, aunque discrepamos en cuanto se auspicia en el terreno legal la equiparación del cierre del período de la tasa de equivalencia a una transmisión decenal «fictio juris», ya que este plausible esfuerzo de acudir a la ficción, resulta hoy inútil ante las modernas tendencias tributarias ya expuestas que acogen sin reserva alguna, el gravamen sobre las plus valías realmente producidas aunque no materializadas. Disentimos también en que el arbitrio y la tasa puedan conceptuarse como impuesto único cuando el legislador, como vimos, ha estructurado los hechos imposables con algunos elementos objetivos diferentes; si bien es altamente meritoria y avanzada la teoría de propugnar por esta unicidad, que hoy casi ha logrado el nuevo impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos.

La determinación del devengo con todas sus consecuencias no presentaba dificultad alguna cuando se trataba de la modalidad de la tasa de equivalencia, al coincidir de forma indefectible con el término del período decenal. Lo mismo sucedía en el arbitrio cuando la transmisión se producía por sucesión hereditaria, en que era la fecha de fallecimiento del causante o de la declaración formal del fallecimiento del ausente, ya que los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte, como dispone el art. 657 del C. C., y es errónea cualquier tesis que pretenda desplazar el momento del devengo al de la adjudicación de los bienes hereditarios, como de modo tajante enseña nuestro Tribunal Supremo en la sentencia de 19 de junio de 1934 (Ar. 1.056), porque la partición «no representa otra cosa que la cesación de la comunidad incidental, que se opera en toda sucesión en que hay pluralidad de herederos, teniendo la misma como única finalidad, el transformar en una cuota individualizada, la abstracta e indivisa, adquirida y transmitida al fallecimiento del causante» (en igual sentido la de 9 de octubre de 1950 y 21 de abril de 1954), ya que al fallecimiento se retrotraen los efectos de la aceptación o repudio de la herencia (art. 989 del C. C.). Se sigue casi el sistema germánico y en principio se presume la aceptación.

C. *El devengo en las transmisiones intervivos: análisis especial de las efectuadas en documento privado.*

La dificultad surge cuando se trata de transmisiones intervivos, pues entonces es preciso concretar cuándo determinados negocios jurídicos son perfectos o pro-

ducen la realidad de la transmisión; circunstancia que nos remite al Derecho Civil y que enlaza con la doctrina del título y del modo. Estudio de básica importancia de aplicación común tanto al arbitrio como al actual impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos.

Sin perjuicio de analizar el elemento de la transmisión en capítulo aparte, podemos adelantar ahora, que en nuestro Derecho juega la «traditio» y que el sentido espiritualista recogido del Ordenamiento de Alcalá, que inspira el C. C. en materia de obligaciones y contratos, complica indudablemente la precisión del momento del devengo en cuanto se determina por la transmisión de los inmuebles, ya que el contrato existe, cualquiera que sea la forma en que se celebre —salvo contadas excepciones—, desde que una o varias personas consienten en obligarse, respecto de otra u otras, a dar alguna cosa o a prestar algún servicio (art. 1.254 del C. C.), y en materia de compraventa priva otro precepto específico de similar factura, el art. 1.450, cuando expresa que la venta se perfecciona entre comprador y vendedor y será obligatoria para ambos, si hubieren convenido en la cosa objeto del contrato, y en el precio, aunque ni la una ni el otro se hayan entregado, es decir, se consagra casi el pleno imperio del principio de la autonomía de la voluntad y por lo tanto el simple acuerdo de voluntades perfecciona el negocio jurídico, apto, con la «traditio» para la transmisión de los terrenos sujetos, lo que tiene una esencial incidencia en el nacimiento de la deuda tributaria.

Si se perfecciona el negocio jurídico que da lugar a la transmisión y opera la tradición, es obvio que se produce el devengo del arbitrio con cierre del período y la consiguiente obligación de contribuir y, en consecuencia, de declarar la transmisión en los plazos fijados en la Ordenanza o R. H. L. y, desde luego, el Ayuntamiento de la imposición puede exigirla sucesivamente y activar para ello las medidas que estime necesarias. Es importante señalar que si la venta se hace en escritura pública el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa, si en la misma escritura no consta claramente lo contrario (art. 1.464, C. C.).

Ahora bien, si la transmisión de los terrenos no se hace constar en documento o se plasma en documento privado que no se presenta a liquidación del arbitrio, su pago puede evadirse e incluso pasar inadvertido en algunas transmisiones, y hasta prescribir. En la actualidad, la seguridad jurídica en el tráfico de inmuebles —generalmente tan valiosos—, propicia la necesidad de inscripción registral para obtener créditos hipotecarios o protección oficial en la construcción de las viviendas, y a la vez aconseja e impone en la práctica que la transmisión de terrenos, al menos de los urbanos, se otorgue a medio de la correspondiente escritura pública, que da a la transmisión mayor evidencia y publicidad, y desde luego buen control al arbitrio, ya que la obligación de comunicación que los Notarios han de realizar de los documentos que otorguen a la correspondiente Oficina Liquidadora del Impuesto General sobre Sucesiones y Transmisiones, conectada a la vez con las oficinas de gestión fiscal de los Ayuntamientos, aseguran el giro de las liquidaciones procedentes y por lo tanto las del arbitrio de plus valía.

No obstante, aún hoy, con alguna frecuencia, se producen en la práctica transmisiones de inmuebles, especialmente solares o pisos en documento privado, casi siempre con ánimo especulativo, que se ocultan y no llegan a plasmarse en escritura pública, por lo que al ser objeto de transmisión o transmisiones posteriores, en definitiva se escritura la última directamente entre el primitivo enajenante y el nuevo adquirente. De otro lado, en la mayoría de los casos las compraventas de terrenos se formalizan primero en documento privado por exigencias prácticas y con posterioridad se elevan a escritura pública, eligiendo el momento oportuno. La práctica impone la doble utilización de estos documentos, en principio el privado para asegurar la operación y después el público cuando puedan ya cubrirse todas las formalidades que éste exige.

Sin duda alguna que el momento del devengo se produce, en todo caso, al operar la realidad de la transmisión, al margen de la forma que se adopte en los negocios jurídicos base de la misma, y por lo tanto ya entonces surge la obligación de contribuir de los sujetos pasivos y la obligación de efectuar la declaración correspondiente. Por lo tanto, aunque conste previamente el contrato en documento privado, éste, en el campo teórico, ha de ser presentado al Ayuntamiento en el plazo de treinta días para su liquidación (art. 109 del R. H. L.) y si así no se hace, y la Administración Municipal viene en conocimiento de lo sucedido, levantará la correspondiente acta de inspección y subsiguiente liquidación con las sanciones previstas para estos casos.

Cuando el contrato origen de la transmisión aparece en documento privado, conviene señalar que su fecha no se contará respecto de terceros —la Administración lo es— sino desde el día en que se hubiese incorporado o inscrito en un Registro público, desde la muerte —hecho cierto— de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que fuese entregado a un funcionario público por razón de su cargo (art. 1.227 del C. C.). En consecuencia, el juego de este precepto impedirá la prescripción del derecho del Ayuntamiento a percibir el arbitrio, aunque transcurran los cinco años, si no concurre alguna de las circunstancias expresadas.

Para evitar los perjuicios que en el orden fiscal pudiera causar la ocultación de transmisiones en documento privado, y, en definitiva, para evitar el fraude, el R.H.L. contiene un precepto específico que es el art. 107, que dispone: «Para cerrar el período de imposición no se considerarán con valor legal las fechas de celebración de contratos y demás actos «intervivos» originadores de cambio de dominio de los inmuebles que se consignen en documento privado, cuya aceptación será potestativa; y si la Administración no los admitiera, se entenderá cerrado el período en aquellos con que aparezcan inscritos en el Registro de la Propiedad a favor de los nuevos propietarios».

La coordinación entre el art. 1.227 del C. C. y el 107 del R. H. L. que permite a los Ayuntamientos desconocer la fecha de los documentos privados y originadores del cambio de dominio, se matiza en la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 1968 (Ar. 5.574), cuando expresa que no hay contradicción entre el contenido de este precepto sustantivo y el precepto reglamentario, pues «son dos finalidades distintas las que animan a uno y a otro; en efecto, el primero regula la fehaciencia respecto de la fecha de los documentos privados y establece tres casos en que tal requisito alcanza la notoriedad de los documentos públicos, mas el art. 107 del Reglamento aducido no está redactado para cumplir la misma finalidad, sino para impedir el fraude fiscal y por ello atribuye a las Corporaciones locales unas prerrogativas calificadoras en relación con los documentos privados que contienen actos originadores del arbitrio de plus valía». Por lo tanto, sigue diciendo, no pueden involucrarse, y debe estimarse correcta y preferente la aplicación del aludido art. 107, prescindiendo de hacer uso del art. 1.227 del C. C. que, como precepto general y de finalidad interpretativa, quedaba desplazado de la «litis» para dejar paso preeminente a un precepto especial y específico, que tiene como misión, otorgar a los Ayuntamientos medidas privilegiadas para defender sus haciendas, que están al margen y son independientes de la eficacia general de los documentos privados en el requisito de su fecha.

Hay que poner énfasis en que esa facultad otorgada a los Ayuntamientos en el art. 107 citado, para desconocer la fecha de los documentos privados como cierre del período impositivo y momento del devengo, es de carácter facultativo, no preceptivo; en consecuencia, si el Ayuntamiento optó por ella, como puede hacerlo, incluso girando la oportuna liquidación, agota su derecho de opción y la elección de esa fecha le vincula como acto propio que ya no puede contradecir; máxime cuando

el momento del devengo ya señalado, a la vez que cierra el período impositivo, inicia otro nuevo que ya queda definitivamente determinado en su finalidad futura. Este sentido interpretativo, lo ratifica también la sentencia del T. S. de 12 de febrero de 1979 (Ar. 765), cuyo criterio siguen diversas sentencias de esta Audiencia Territorial, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de La Coruña. Así dice el T. S., que la protección que el art. 1.227 del C. C. dispensa a las terceras personas en el punto relativo a la fecha de los documentos privados se sustituye, en lo relativo al arbitrio, por otra más eficaz para el Ayuntamiento de la imposición, el cual, con arreglo al art. 107 del Reglamento, puede excusarse de tomar en cuenta los documentos privados, como determinantes del cierre del período impositivo, no obstante la posible autenticidad de la fecha de aquéllos y esperar a la inscripción de la transmisión «inter vivos» en el Registro de la Propiedad, pero si optó por la fecha del documento privado, como puede hacer, aunque no esté obligado a ello, se coloca en una postura semejante a la de los terceros protegidos en el art. 1.227 del C. C., que quieran voluntariamente pasar por una fecha que no les favorece, salvo que vaya contra el interés, el orden público o en perjuicio de tercero, y en consecuencia no puede ya contradecirse y volverse atrás de este acto propio, para agravar la situación del contribuyente. Igual la sentencia del T. S. de 27 de junio de 1979 (Ar. 2.861).

Estamos completamente de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo, en tanto y en cuanto declara el carácter facultativo de la opción que a los Ayuntamientos concede el art. 107 citado, y en que, admitida por la Administración municipal la fecha del documento privado a efectos fiscales, ésta debe de prevalecer a todos los efectos, incluso, claro está, a los de la oportuna liquidación; si bien reconocida la transmisión y determinada con ella la fecha del devengo, ésta vincula ya y señala a la vez el cierre o momento inicial del nuevo período.

Entendemos también que, al margen de que el Ayuntamiento pueda desconocer la fecha inserta en el documento privado, no puede en cambio desconocer la de la manifestación o presentación del documento privado en donde conste la transmisión de terrenos sujetos a efectos liquidatorios. En cambio, nos ofrece serias dudas la bondad de la tesis interpretativa expresada en la sentencia «obiter dictum», en cuanto que, lejos de armonizar la aplicación de lo dispuesto en el art. 1.227 del C. C. con lo preceptuado en el art. 107 del R. H. L., se otorga a éste preferencia como especial y específico, aun en contra de la fehaciencia que reconoce aquél a la fecha de los documentos privados en los tres casos que señala. Pensamos sobre el particular lo siguiente: a) Que como el ordenamiento jurídico es un todo orgánico, es obligado en una correcta hermenéutica, buscar siempre una perfecta armonía entre todas las múltiples piezas que componen el complejo mecanismo legislativo al que debe presumirse coherencia y no contradicciones, mucho menos ficticias; b) La fidelidad a este principio es todavía más inexcusable cuando se homologan preceptos de distinto rango en la jerarquía legal, como sucede en este particular estudiado, entre un artículo del C. C. y un precepto reglamentario; c) En todo caso, si se alcanza la certeza de que existe una patente contradicción entre los dos preceptos, es palmario que debe primar la Ley —C. C.— sobre un precepto reglamentario por muy específico y especial que sea, en todo lo que le contradiga; d) Ciertamente que el Gobierno o Poder ejecutivo goza de la facultad reglamentaria para, a medio de Decretos, Ordenes, Reglamentos, etc., desarrollar y complementar las Leyes, pero nunca para derogarlas o contradecirlas, porque el poder legislativo corresponde al Parlamento y en materia de leyes sólo actuará el Gobierno en casos de delegación legislativa concreta; por lo tanto, en virtud del principio de jerarquía normativa, un artículo del C. C. no puede ser abrogado, por un simple precepto reglamentario, por muy especial que sea, ni aun so pretexto de perseguir el fraude fiscal; e) Es cierto, que en la normativa tributaria, en efecto, existen preceptos especiales con disposiciones específicas distintas a las de los Códigos que regulan el Derecho privado, pe-

ro siempre es de notar que prevalecen y se aplican, dado su carácter especial, cuando se establecen por Ley, es decir, por norma de igual jerarquía legal; f) En resumen, que si el art. 1.227 del C. C. dispone que la fecha de los documentos privados se contará respecto de terceros —la Administración lo es— en los tres casos que indica, no es viable que un R. H. L. disponga lo contrario; en consecuencia, si el art. 107, autoriza a los Ayuntamientos para desconocer a efectos del cierre del período y devengo del arbitrio la fecha de los negocios traslativos que consten en documento privado, la interpretación en la aplicación correcta del precepto debe sostener que, en efecto, puede desconocerla como ya dispone el art. 1.227 del C. C. como regla general, pero nunca cuando por fallecimiento de cualquiera de los firmantes, por incorporarse o inscribirse en un registro público o por entregarse a un funcionario público por razón del cargo, ya es fehaciente y debe contar para terceros; lo contrario nos llevaría a soluciones extremas, contrarias a la función de un Reglamento estrictamente supeditado y complementario de la Ley.

D. El devengo y el cambio de destino del terreno.

Dentro del momento del devengo hemos de tratar también aquellos supuestos en que el terreno estuviese dedicado a explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mineras, durante parte o partes del período impositivo; problema que ya tratamos al analizar los actos no sujetos al arbitrio, ya que el instante del devengo que genera la obligación tributaria es esencial y determinante para decidir el carácter de la utilización del terreno del que depende su sujeción o no al arbitrio.

Dado el dilatado período de imposición en el que el terreno pertenece a un mismo dueño, es frecuente que éste dedique realmente parte del período a una explotación de las indicadas, circunstancia que lleva a pensar en principio en su sujeción al arbitrio durante esa parte del período y por lo tanto a entenderlo liberado del gravamen sobre el incremento de valor que en este lapso de tiempo experimenta el terreno. Sin embargo la Ley y, en definitiva, la doctrina legal han decidido este problema en el sentido de que es preciso atenerse al momento en que se produce el devengo que cierra el período impositivo, para calificar el destino de los terrenos, es decir, que si en este momento el terreno está realmente destinado a una de las explotaciones señaladas, quedaba no sujeto al arbitrio o a la tasa de equivalencia, por todo el período impositivo, aunque en parte de él no estuviese destinado a las mismas y a la inversa, si en el momento del devengo el terreno no estuviese dedicado a estas explotaciones, quedaba sujeto o sometido al impuesto aunque durante parte del período estuviese dedicado a los mismos fines; el criterio contrario, aparte de que nos llevaría en la práctica a muchas dificultades casi insuperables para determinar el momento del cambio o cambios cuando éste ya hubiese transcurrido, conculcaría las disposiciones legales que configuran el período impositivo como un todo o bloque unitario no susceptible de fraccionamiento alguno; de ahí que el instante del devengo sea esencial para determinar la sujeción, y antes de que ocurra no puede hablarse en la realidad del derecho de no sujeción, ni de exenciones o bonificaciones, porque nos estaríamos moviendo en el campo de las meras expectativas de derecho, como ya dejamos consignado con anterioridad.

Supuestos análogos ocurren cuando terrenos beneficiados con exenciones objetivas dado su destino, o subjetivas, cambien las mismas al ser objeto de transmisión, circunstancia que de forma automática implica la pérdida de dichos beneficios, por lo que hemos de estar como en el caso anterior al momento del devengo.

4. Momento determinante de la normativa aplicable.

El cierre del período impositivo y a la vez momento del devengo, fija también de modo automático la Ley aplicable. Esta circunstancia implica, como ya expusimos en la sección correspondiente, que se aplique no sólo la Ley en sentido estricto sino

también la restante normativa (Ordenanzas e Índices). Las sentencias del Tribunal Supremo de 16 de marzo y 18 de diciembre de 1978 declaran, en este sentido, que es preciso señalar la procedencia de aplicar las normas que estuvieran vigentes al efectuarse la transmisión que determina el cierre del período impositivo que rigen desde la fecha señalada por el Ayuntamiento en el acuerdo aprobatorio, independientemente de la aprobación por el organismo superior.

Para que sea aplicable el arbitrio, es necesario antes de nada, claro está, que el arbitrio esté implantado en el momento del devengo, pues una cosa es la facultad o poder que concede la Ley para su implantación y otra el acuerdo de imposición —acto básico—, que exige la inexcusable aprobación de la ordenanza y su índice anexo; en otro caso no será viable.

A. Fecha de vigencia de la implantación, ordenanza e índice.

Sólo nos resta puntualizar ahora en esta materia la fecha en que las ordenanzas reguladoras del arbitrio y sus anexos, los índices de valores unitarios, quedaban perfeccionados y por lo tanto vigentes y aplicables, ya que precisamente sólo cuando esto sucedía y reunían estas circunstancias eran de aplicación en el momento del devengo. A «contrario sensu» no se podía aplicar ninguna ordenanza o índice unitario que en la fecha del devengo no estuviera en vigor, o sea, debidamente aprobado y ejecutivo.

Al igual que sucedía con el acuerdo de imposición, la aprobación definitiva de las ordenanzas fiscales en general y de modo concreto las que aquí nos interesan relativas al arbitrio de plus valía en sus dos modalidades y los índices, para que entraren en vigor y tuvieren eficacia positiva, era necesario que alcanzaren la aprobación del Delegado de Hacienda o tratándose de Madrid o Barcelona, dado su régimen especial, la de la Dirección General de Presupuestos del Ministerio de Hacienda; es decir, por la Administración que ejercitaba sobre estas materias de la competencia municipal una fiscalización en tutela del interés público. De ahí, que a los efectos de determinar la ordenanza e índice de valor aplicable en la fecha del devengo del arbitrio, había de tenerse en cuenta la ordenanza o índice que se encontrase en ese instante en vigor, y por lo tanto, que hubiese sido fiscalizado por Hacienda, hasta tal extremo que no cabía practicar ninguna liquidación válida antes de que se dictase este acuerdo, que sancionase como definitivo y ejecutivo el acuerdo municipal, que hasta entonces tenía carácter provisional.

Así lo sancionaba de modo tajante la doctrina legal en este punto, de la que puede servir de ejemplo la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de diciembre de 1977 (Ar. 4.700), que con relación a la aprobación de los valores unitarios —igual si se trata de ordenanzas— declara que aun cuando en nuestro ordenamiento positivo se reconocía a los Ayuntamientos competencia para fijar las expresadas valoraciones de los terrenos sitos en el término de la imposición, se encontraba hasta hace poco —1981— sujeta a la revisión o fiscalización de la Administración; de ahí que la aplicación de estos valores por los Ayuntamientos, carecía de eficacia en tanto no recayese la aprobación del órgano fiscalizador.

Ahora bien, la circunstancia de que la ordenanza o el índice no hubiesen sido aprobados de modo definitivo, hace que, mientras esto no suceda, aun siendo actos válidos, no fuesen ejecutivos en vía administrativa y por lo tanto no se podía practicar ninguna liquidación al amparo del acuerdo municipal provisional. Ello no quiere decir que la fecha de aplicación de la ordenanza o índice no pudiese ser anterior al acto de fiscalización o de aprobación definitiva, ya que si éste es positivo, se contaría la fecha de entrada en vigor señalada por la ordenanza o índice, ya que después del acto de control o tutela, el acuerdo municipal es el que se convierte en definitivo y había de primar su regulación.

a) Criterios de la jurisprudencia.

Así, la doctrina legal aclaraba sobre este punto de derecho con relación a una liquidación por arbitrio, que si la ordenanza aprobada por el Ayuntamiento, señalaba la fecha de entrada en vigor, ésta será la efectiva si se cumplieron los requisitos legales, aun cuando el previo acto fiscal de control se dictase con posterioridad, siempre que aquélla fuera anterior a la liquidación; entre otras lo proclamaba la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 1977 (Ar. 4.191), con cita de la de 2 de noviembre de 1971 (Ar. 4.354), al decir que aun cuando la Ordenanza «aprobada por el Ayuntamiento el 30 de diciembre de 1963, en la que preveía su entrada en vigor a partir de 1.º de enero de 1964, no fue sancionada por el órgano fiscalizador, hasta el mes de diciembre de este último año, sin que conste se hiciera modificación alguna en su texto, sin embargo es aquella fecha señalada para su entrada en vigor, la que debe operar, toda vez que el acto de control indicado con resultado positivo, anterior al acto liquidatorio, no supone otra cosa que conceder la plena eficacia del acuerdo municipal a efectos de dicha liquidación».

b) Indices.

Es conveniente destacar que una vez aprobados los cuadros de valores unitarios o índices, adquirían plena eficacia para su aplicación desde ese mismo momento; en consecuencia, si el índice trienal no se hubiese aprobado en su momento se entendía prorrogado el anterior, pero sólo hasta el mismo instante en que el nuevo quedara aprobado; ésta era la línea de la jurisprudencia del más alto Tribunal de la Nación, reflejada entre otras, en las sentencias de 2 de abril de 1971, 2 de mayo y 27 de diciembre del mismo año (Ar. 1.636 y 5.320), 24 de marzo de 1973 (Ar. 1.428) citadas en la de 17 de octubre de 1977 (Ar. 3.950) que dice al respecto que «una vez aprobados los cuadros de valores de plus valía adquieren plena virtualidad y eficacia a partir de dicho momento para el período trienal que es objeto del mismo, sin que exista más prórroga del índice anterior que la limitada hasta la fecha de aprobación del siguiente, por la imposibilidad de aplicar este último con efectos retroactivos anteriores a la fecha de su aprobación por la Delegación de Hacienda».

Es cierto que la ordenanza e índice, para entrar en vigor, habían de estar debidamente aprobados en el procedimiento especial y específico y desde luego confirmados por el órgano fiscal de control, sin el cual no tenían carácter ejecutivo.

La jurisprudencia aclaraba también, en cuanto a los requisitos de este procedimiento singular de aprobación de las ordenanzas e índices, que la no remisión de éstos por el Ayuntamiento a la Delegación de Hacienda con los tres meses de anticipación que exigía el art. 218 del R. H. L., una vez aprobados provisionalmente, no constituía infracción determinante de nulidad, pues no afectaba en absoluto al derecho de defensa del particular interesado; es una mera irregularidad formal de orden interno, desprovista de mayor trascendencia (sentencia citada de 2 de noviembre de 1971).

También aclaraba la jurisprudencia del Tribunal Supremo que la publicidad que exige el procedimiento específico de aprobación de las ordenanzas no es el dispuesto por el C. C. para la puesta en vigor de las Leyes en su artículo primero que impone la inserción literal de los textos legales en el B. O. E. Tratándose de ordenanzas la Ley disponía que una vez aprobadas provisionalmente por el Ayuntamiento se expondrán al público por plazo de quince días y se admitirán reclamaciones y una vez terminado el expediente se remitirá al Delegado de Hacienda para su control. Ahora bien, esta publicidad se limitaba a una exposición de edictos en el tablón municipal y sólo a una inserción obligatoria de anuncio en el B. O. P. en el que basta señalar los días y horas en que las ordenanzas e índices provisionalmente aproba-

dos están a disposición del público para reclamaciones. No se requería, pues, su inserción material en el B. O. P.

En resumen, el elemento temporal del arbitrio forma parte de los elementos constitutivos del hecho imponible, hasta el extremo de que el período impositivo se establece siempre por la Ley, si bien dada su duración, preciso se hace que la Ley determine en qué instante se perfecciona, o sea, el momento del devengo, que a la vez coincide con el período del cierre de la imposición. Este momento genera la relación tributaria y determina también la normativa aplicable. En consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria exige la concurrencia de dos requisitos fundamentales: uno, la existencia de una Ley que vincule el origen de esta obligación a la realidad de un hecho en principio de contenido económico que al ser elegido por la Ley se eleva a la categoría jurídica, y otro, que se produzca este hecho imponible.

La determinación de la normativa en vigor al instante del devengo, presenta, como analizamos, complejos problemas, si bien en general las líneas jurídicas son las siguientes: A) Si la normativa en vigor (Ley, Ordenanzas, Índices de Valores) es la misma desde el comienzo al final del período impositivo, es obvio, que ésta será la aplicable; por el contrario, la normativa que entre en vigor después del cierre del período impositivo o instante del devengo no será de aplicación; B) Si al inicio del período existe una normativa y ésta es derogada antes de que termine el período, ya no será aplicable, pues al no producirse el devengo durante su vigencia, no se realiza el hecho imponible y por lo tanto la sujeción al impuesto, y no cabe en absoluto pensar en devengo anticipado y parcial; C) En el caso de que las normas vigentes al principio del período, ordenanza o índice unitario, sean modificadas por otras normas, ordenanzas o índices que subsistan en el momento del devengo, se aplicarán las que estén en vigor y por lo tanto sean ejecutivas en ese instante; bien entendido respecto de los valores unitarios que los vigentes en el momento del cierre o devengo —igual los tipos—, son de aplicación inexcusable para este instante y lo mismo, a nuestro juicio, los que estuviesen en vigor en el momento inicial del período y sólo en el caso de que no existan índices aprobados en el momento inicial del período se aplicarán los valores o precios que la Ley autoriza; D) Es de notar también que en cuanto al arbitrio de plus valía, basta su implantación en forma, para que opere y se genere la obligación tributaria cuando se realice posteriormente la transmisión prevista como devengo y cierre del período impositivo, aunque se tome como fecha inicial del período la anterior adquisición, y, por lo tanto, durante parte de él el arbitrio aún no se hubiese implantado; por el contrario, si se trata de la tasa de equivalencia, es necesario que esté ya constituido, con la ordenanza e índices de valores definitivamente aprobados, con anterioridad al momento que se señale como inicial del período regular y uniforme. La norma general será, pues, la aplicación de la normativa en vigor al término del período impositivo en que se realiza el hecho imponible, cualquiera que sea el momento anterior en que haya tomado vigencia.

Casos especiales se producen cuando un Municipio anexiona a otro limítrofe en donde no existiese implantado el arbitrio o viceversa, aunque este supuesto es poco frecuente.

II.—EL ELEMENTO TEMPORAL DEL HECHO IMPONIBLE EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS.

Ya contemplamos, al tratar del arbitrio, cómo las circunstancias fácticas previstas por el legislador para el establecimiento de ciertos tributos —manifestaciones de riqueza o capacidad tributaria—, se delimitan tanto en el espacio (aspecto espacial o territorial) como en el tiempo (aspecto temporal). Tales circunstancias forman

parte de la estructura objetiva del hecho imponible. Desde el aspecto temporal, debe analizarse el momento del devengo, la determinación del período impositivo y la determinación de la Ley aplicable en el tiempo del nacimiento de la relación u obligación de contribuir; pues bien, al estudio de estos tres aspectos del elemento temporal del hecho imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos, vamos a dedicar el presente apartado.

1. Momento del devengo.

Ya sabemos, por la definición del hecho imponible, que el impuesto gravará los incrementos de valor que durante un período de tiempo determinado experimenten los terrenos y derechos reales de goce limitativo del dominio, no merecidos por sus propietarios, para que así la sociedad pueda recuperar al menos parte de las plus valías a las que contribuye con su desarrollo y progreso. Si el objeto del impuesto se concreta a gravar este incremento de valor, hasta el extremo de que si no existe, no puede aplicarse el impuesto, es obvio que la Ley ha de señalar el instante en que este aumento de valor ha de quedar sometido al impuesto, o sea, el momento del devengo. Este momento crucial en el campo tributario que nos ocupa, se fija precisamente cuando el incremento de valor se materializa de modo efectivo, que se estima coincidente con el de la transmisión del terreno sujeto o el de la constitución o transmisión del derecho real de goce limitativo del dominio en la modalidad ordinaria del impuesto, sin perjuicio de que además, en su modalidad b), cuando los terrenos pertenezcan a las personas jurídicas, el gravamen nazca por la simple permanencia en su titularidad durante el período impositivo, cuando se aprecie que se produce también una ganancia real en potencia aunque no materializada.

Ahora bien, en este último caso, conviene recordar que, en términos generales, esta modalidad es un impuesto a cuenta, a deducir del que en su día corresponda satisfacer a la persona jurídica por la transmisión del bien de referencia.

Por eso no compartimos nunca la teoría, y menos ahora a la luz del nuevo Real Decreto regulador del tributo, de que en estos supuestos de aplicación de la modalidad b) se presuma la existencia de una transmisión ficticia de los bienes sujetos cuando precisamente esta modalidad del gravamen la establece la Ley para cuando estos bienes no sean transmitidos dentro del tope del período decenal por las personas jurídicas que los hayan adquirido, pues es sabido que si son objeto de transmisión dentro de ese plazo, no estarían gravados ni antes por la tasa de equivalencia ni ahora por la modalidad b) del impuesto (67). Aún más, vigente el nuevo impuesto es suficiente que la persona jurídica que adquiera bienes gravados los transmita antes de transcurrir treinta años, o más, si comprende el período todos los devengos de la modalidad b) del impuesto, para que esta modalidad b) no opere con sustantividad propia y quede reducida a un mero pago a cuenta, a deducir de lo que corresponda contribuir por la modalidad a) u ordinaria, a tenor de la exigida transmisión, que es la realmente operativa al cerrar su período impositivo que por disposición expresa de la Ley, nunca suspende el de la modalidad b).

En resumen, dentro de estos supuestos, actúa en definitiva un solo y único impuesto. Sólo cuando las cantidades abonadas a cuenta por la modalidad b), que por el transcurso del tiempo no puedan ser comprendidas ya dentro del período impositivo de la modalidad a) vayan ingresando sucesivamente y de modo correlativo en la Hacienda municipal, es cuando se realiza y actúa esta otra modalidad sustitutiva sin necesidad de acudir a la imagen de una transmisión ficticia no reconocida,

(67) Bien entendido que cuando nos referimos al período decenal, pensamos en la norma general de los devengos sucesivos y periódicos, ya que el primero, inmediato a la adquisición del bien indefectiblemente ha de resultar más breve, al computar sólo desde el momento de la adquisición que inicia el período hasta que transcurra el resto del período decenal, señalado en la Ordenanza respectiva.

ni siquiera en absoluto auspiciada por la Ley, que de forma clara y literal señala el momento del devengo de dicha modalidad al cierre de los períodos decenales, justamente ante la ausencia de transmisión de estos bienes y con fundamento en el menor tráfico de los mismos por las personas jurídicas; gravando incrementos de valor reales, aunque potenciales, y que el moderno Derecho tributario admite, al haber superado ya, en todos los países, la doctrina de la realización o materialización del incremento de valor efectivo en el momento de la transmisión, que separa el incremento de valor producido, del bien revalorizado, y acepta también la de la certidumbre y permanencia de dicho incremento. En este sentido Falsitta, indica que «la doctrina de la realización ha funcionado en la práctica no tanto como una negación de que las ganancias no realizadas son verdaderas ganancias, cuanto para determinar el momento u ocasión para tomarlas en cuenta a efectos fiscales».

Es curioso observar cómo este elemento temporal o del devengo, de especialísima relevancia, se hace coincidir exactamente con el cierre del período impositivo en ambas modalidades, período que constituye otro aspecto temporal del hecho imponible, imprescindible para que se produzca el incremento de valor, objeto del gravamen, con la particularidad de que, dado el carácter intermitente de los períodos impositivos que se enlazan sin solución de continuidad, a la vez que cierran el período impositivo señalan exactamente al día siguiente el comienzo del nuevo período.

El art. 95 del Real Decreto regulador del impuesto de 30 de diciembre de 1976, dispone en su apartado 1 que: «el impuesto se devengará: a) Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión; b) Cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión; c) En la modalidad a que se refiere el art. 87-1, b), cada diez años, computados desde la fecha de entrada en vigor de la Ordenanza respectiva».

El artículo transcrito al señalar el momento del devengo, que es el de la realización del hecho imponible, cristaliza ya en norma las conclusiones elaboradas por la jurisprudencia y se atiene con precisión a las mejoras técnicas legales de la nueva definición y delimitación del hecho imponible.

A. En la modalidad b).

Dada su mayor sencillez comenzaremos por la modalidad b) en la que se hace coincidir el devengo con el cierre del período impositivo, justamente cada diez años, si bien computados desde la fecha de entrada en vigor de la Ordenanza respectiva; circunstancia que no presenta dificultad alguna, pues sabido es que, establecido el impuesto y efectiva la ineludible Ordenanza, ésta ha de señalar la iniciación del período decenal y consiguientemente su final, que implicará la realización del hecho imponible o momento del devengo a la vez que la iniciación del nuevo período. De suerte que el momento del devengo será siempre el mismo día para todos los contribuyentes afectados por esta modalidad, en el respectivo término municipal. Únicamente conviene poner énfasis en que se computarán los diez años desde la fecha de entrada en vigor de la Ordenanza, circunstancia que implica su aprobación antes del comienzo del período impositivo; presupuesto, en cambio, que no es necesario en la modalidad ordinaria, en la que basta la vigencia de la Ordenanza con anterioridad al momento del cierre del período impositivo para su plena aplicación a todo el período; lo mismo ocurría entonces con el arbitrio y la tasa de equivalencia. Así cuando se creó el arbitrio en 1919, se planteó este problema de si desde el primer momento podría someterse a gravamen a cualquier transmisión de terrenos, producida después de su vigencia, aunque el comienzo del período —y por lo tanto parte de los incrementos de valor gravados—, se remitiesen a muchos años antes

de su implantación; problema que fue decidido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo en sentido afirmativo.

B) *En modalidad a) u ordinaria.*

El art. 95 citado, lo señala en el momento de la transmisión de la propiedad, o de la constitución o transmisión del derecho real de goce limitativo del dominio, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte. En realidad, fuera de la adaptación técnica del momento del devengo a la nueva concepción o definición del hecho imponible del impuesto, con referencia expresa a la constitución o transmisión de estos derechos reales de goce, se mantiene el de la fecha de la transmisión, al igual que en la normativa anterior; de donde deviene la actual validez de lo ya expuesto sobre este particular respecto al arbitrio de plus valía.

Ante este planteamiento inicial, conviene distinguir, para mayor claridad, entre transmisiones «inter vivos» y «mortis causa». Así nos encontramos con que el momento del devengo se fija de la manera siguiente:

a) Transmisiones mortis causa.

En las transmisiones por causa de muerte, ha de coincidir sin duda alguna, con la fecha de fallecimiento del causante, como dispone la normativa de Derecho Civil, a la que se remite y respeta, el Decreto regulador del Impuesto que de modo indirecto admite como fecha del devengo la del fallecimiento cuando el art. 97 obliga a efectuar dentro del año siguiente la declaración del impuesto, ya que los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte (art. 657 del C. C.). No presenta, pues, complejidad alguna la determinación del devengo en las transmisiones mortis-*causa*; ya dejamos constancia de cómo la jurisprudencia del Tribunal Supremo declara que el momento del devengo en estas transmisiones es el del fallecimiento del causante —se presume aceptada la herencia— y de ninguna manera la fecha de la partición o adjudicación de los bienes hereditarios.

En este sentido es encomiable que la Ordenanza fiscal tipo haga constar de modo expreso y categórico como fecha de la transmisión por causa de muerte, la del fallecimiento del causante.

b) Transmisiones «inter vivos».

En cambio, la determinación de la fecha del devengo en las transmisiones «inter vivos» es la que presenta más complejidad.

La Ley se limita a señalar que el devengo ha de coincidir con la fecha de transmisión del dominio o de la constitución o transmisión del derecho real; circunstancia que obliga a la precisión de cuándo se produce en realidad esta transmisión o constitución en virtud de las diversas figuras jurídicas que comprende normas reguladas por el Derecho Civil.

Es de notar que el art. 95 del Real Decreto regulador del Impuesto, fija el momento del devengo en la modalidad a) en la fecha de la transmisión de la propiedad de los terrenos o de la constitución o transmisión de los aludidos derechos reales. El I. G. S. T. P. (1967), separa también de un lado las transmisiones por causa de muerte y de otro las «inter vivos» y hace coincidir en éstas la fecha de la transmisión con la del documento público en que conste el acto o contrato «inter vivos», y cuando se trate de documentos privados, con la fecha de su incorporación o inscripción en un Registro público o con la de su entrega a un funcionario por razón de su cargo, a los que se añade ahora «muerte de los intervinientes».

Sin duda, la normativa del I. G. S. T. P., se esforzó siempre en incorporar a la misma todos los avances de la doctrina legal o científica con base en el Derecho Civil, merecedores de ello; razón por la cual ante las dificultades que presentaba en la

práctica la determinación de la fecha de la transmisión del dominio o la de la constitución o transmisión de los derechos reales establecidos sobre los mismos, cuidó de cristalizar en preceptos legales las matizaciones efectuadas y aceptadas unánimemente por la doctrina, en aplicación de esta materia. No es extraño, pues, en absoluto, sino merecedora de plácemes, como homenaje al principio de la certeza jurídica, que ateniéndose a ella se señale como fecha de las transmisiones «mortis causa», la del fallecimiento del causante y que en los actos o contratos entre vivos que consten en documento público, se tome como fecha de transmisión la de su otorgamiento; ya que en el campo del Derecho Civil los actos o contratos otorgados en documento público hacen fe, respecto de terceros, de su fecha y del acto que los motiva, e incluso es operativa, como norma general, la «traditio fita» o simbólica con el otorgamiento de la escritura, lo que supone la transmisión del dominio o constitución y transmisión de los derechos reales. No obstante, se establece el devengo en la fecha del otorgamiento de la escritura, en todo caso, con abstracción de si realmente opera la transmisión, circunstancia que desnaturaliza el carácter real del impuesto de transmisiones.

Por el contrario, el impuesto municipal conserva su carácter real, si bien atenuado por el juego de la «traditio fita» o simbólica.

a) La fecha de las transmisiones en documento privado, criterio de la Ordenanza fiscal tipo.

Tema ya más polémico o cuestionable, no en el orden civil, sino en el fiscal para evitar el fraude, presenta la concreción legal de la transmisión cuando los actos o contratos consten en documento privado, respecto a tomar como fecha de la transmisión la de incorporación o inscripción de éstos en un Registro público o la de su entrega a un funcionario público por razón de su oficio. En términos generales, entendemos también loable, esta incorporación al I. T. P. de los principios comprendidos al efecto en el art. 1.227 del C. C. Naturalmente, si este Cuerpo general básico dispone en dicho artículo que la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un Registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron o desde el día en que se entregue a un funcionario público por razón de su oficio, es lógico que al ente titular de la imposición con derecho a la prestación tributaria, como tercero que es frente a los otorgantes, le afecten estas reglas; coherentes además con el ordenamiento jurídico que a la vez estima la personalidad del Estado, con criterio de unicidad.

Si los Organismos oficiales del Estado tienen conocimiento formal de un documento, aunque sea privado, es lógico que no puedan desconocer la fecha de presentación del mismo a ningún efecto ni siquiera a los tributarios, al margen de que este conocimiento se origine por entrega a un funcionario público por razón de su cargo o por los efectos del principio de publicidad inherente a su incorporación o inscripción en un Registro público. Lo que pueden desconocer es la fecha en que se dice otorgado el acto, pero no la de la presentación del documento.

Es cierto, que el Texto comentado de 1967 no incorpora a la normativa del Impuesto de Transmisiones la constancia de la efectividad de la fecha del documento privado al fallecimiento de cualquiera de los firmantes; circunstancia que en nuestra modesta opinión debió de realizarse. No obstante, al margen de su no incorporación, en definitiva, la constancia normal de las defunciones en el Registro Civil, es siempre una prueba fehaciente e indiscutible, demostrada la autenticidad de la firma, de que la fecha del documento privado ha de ser necesariamente anterior, con todos los efectos que de esto se deriven. Ahora bien, no es menos verdad que la constancia oficial del hecho de la muerte de una persona, no es expresivo a la vez por sí sola, de que haya firmado determinados documentos privados. Recientemente

te, la Ley de 21 de junio de 1980 del Impuesto de Transmisiones, se ciñe de modo íntegro al art. 1.227 del C. C., al disponer, respecto de la prescripción, en su art. 40-2, que se presumirá que la fecha de los documentos privados es la de su presentación, a menos que concurran cualquiera de las circunstancias previstas en el art. 1.227 del C. C., en cuyo caso se computará la fecha de incorporación, inscripción, fallecimiento o entrega respectivamente.

Criterio de la Ordenanza fiscal tipo.

Como a la transmisión se le dedicará un capítulo independiente y el Decreto regulador del Impuesto no contiene al respecto otras particularidades, solamente haremos constar ahora que la Ordenanza fiscal tipo incorporó ya a su texto estas matizaciones sobre el momento del devengo, tanto respecto de las transmisiones por causa de muerte como las producidas «inter vivos», que son las contenidas en la normativa específica del T.R.I.G.S.T.P. de 1967. Así establece, en su art. 19-1-b, que en las transmisiones por causa de muerte se tomará como fecha de la transmisión la del fallecimiento del causante, y en su apartado 1-a) que en los actos o contratos «inter vivos» se tomará la del otorgamiento del documento público, y, cuando se trate de documentos privados, la de incorporación o inscripción de éste en un Registro público o la de su entrega a un funcionario público por razón de su cargo.

Aplaudimos sinceramente este avance jurídico de la Ordenanza fiscal tipo, al incorporar a su texto estas normas de derecho sustantivo ratificadas ya de modo expreso en el orden fiscal por el I. G. T., guía y norte en sus principios positivos, por razón analógica, con el Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, ya que contribuye a la seguridad jurídica, al mismo tiempo que a la armonía y coherencia del ordenamiento legal desde una doble proyección: pragmática, en tanto y en cuanto la aludida Ordenanza es de aplicación subsidiaria en casi todo el territorio nacional, y de otro lado, de indiscutible carácter orientativo como cuerpo positivo, aparte de gozar de gran prestigio por su elaboración técnica, que sin duda por fuerza mimética se consagrará o al menos tendrá gran influencia en las nuevas ordenanzas aprobadas por los Ayuntamientos de España ante lo sólido de su basamento jurídico.

b') Problemática actual y probable orientación jurisprudencial.

Pensamos que esta realidad refuerza de modo sensible nuestro criterio ya expuesto al tratar del arbitrio en orden a la ilegalidad del art. 107 del R. H. L., en cuanto se oponga a lo dispuesto en el art. 1.227 del C. C. Pues es relevante al efecto que la Ordenanza fiscal tipo, al tratar en el momento actual de un modo específico este problema, se decida por incorporar a su texto casi todo el contenido del aludido artículo del C. C., que a su vez ya figuraba integrado en el T.R.I.G.S.T.P. de 1967 vigente a la sazón, de indudable ascendencia en sus principios por su similitud con el impuesto del incremento sobre el valor de los terrenos. Actitud normativa que carecería de sentido si se estimase legal y de total aplicación el art. 107 del R. H. L., incluso en contra de lo dispuesto en el aludido art. 1.227 del C. C. Ciertamente que ni la L. B. R. L. 41/75 —hoy derogada— abordaba este problema, ni por supuesto tampoco el Real Decreto regulador del Impuesto sobre el incremento de valor; en consecuencia, ni siquiera cabe estimarlo derogado por contradecir el Real Decreto de 1966. De ahí la supervivencia de esta debatida cuestión. Sin embargo creemos, con toda sinceridad, que ante la claridad en este punto jurídico de la Ordenanza Nacional, que se dictó además en virtud de delegación legislativa del Real Decreto Ley de 7 de junio de 1978 —extremo importante que no se debe olvidar— el criterio de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, sin duda será objeto de la debida modulación en sentido favorable a lo dispuesto en la Ordenanza sobre el particular, cambio que urge, máxime cuando todavía en fecha reciente la sentencia del Tri-

bunal Supremo de 27 de junio de 1979 (Ar. 2.861), si bien referida a la normativa del arbitrio, no matiza con la debida rectificación de detalle la teoría anterior, si bien al encontrarse con las exigencias reales del Derecho vivo, reduce cada vez más el ámbito de aplicación del art. 107 del Reglamento citado, y así declara en esta sentencia que, la ineficacia de los documentos privados frente a terceros (art. 1.227 del C. C.), resulta inoperante cuando, comunicadas las transmisiones al Ayuntamiento, dio lugar a que se girase a los adquirentes diversas liquidaciones de arbitrios, circunstancia que veda ahora desconocerlas en contra de sus propios actos, sin que pueda invocar tampoco a su favor lo dispuesto en el art. 114 del T. R. I. G. S. T. P.

Y a tenor de esta sentencia parece desde luego inverosímil que hoy un Ayuntamiento pueda desconocer un documento privado presentado a los efectos de satisfacer el impuesto de plus valía, so pretexto de lo dispuesto en el art. 107 del R.H.L.; lo que ocurrirá es que su fecha no operará en su contra a efectos tributarios sino cuando reúnan los requisitos exigidos por el C. C. El propio Tribunal Supremo, aun cuando argumenta en pro de la aplicación específica del art. 107 sobre el 1.227 citado, se encontró en la práctica con dificultades jurídicas cuando los Ayuntamientos, al tener conocimiento oficial de actos o contratos plasmados en documento privado originadores de transmisiones, trataban de desconocerlos con base en dicho artículo del Reglamento, pese a haber sido presentados para su liquidación o a efectos de otros arbitrios; actitud insostenible en derecho sin vulnerar la doctrina de los actos propios, circunstancia que al plantearse en el caso enjuiciado en la referida sentencia, mereció la correcta declaración comentada de que los Ayuntamientos no podían desconocer sus actos propios, lo que venía a reconocer efectividad a la presentación de estos documentos en las oficinas municipales, máxime cuando lo ordena el art. 109 del mismo R. H. L., y por lo tanto de modo indirecto y parcial, como no podía ser menos, uno de los postulados comprendidos en el art. 1.227 del C. C., relativo a eficacia de la fecha en que dichos documentos se presentan a un funcionario público —en este caso municipal— por razón de su cargo.

Ya vigente la nueva Ley del I. T. P. A. J. D. de 21 de junio de 1980 (68), que en su art. 40-2 dispone a efectos de prescripción el cómputo de la fecha de los actos que consten en documentos privados el día de su presentación, a menos que con anterioridad concurren cualquiera de las circunstancias previstas en el art. 1.227 del C. C., en cuyo caso se computará la fecha de la incorporación, inscripción, fallecimiento o entrega respectivamente, se impone a nuestro juicio un ajuste completo de la doctrina legal al art. 1.227 del C. C. (69).

2. Determinación del período impositivo.

Si el impuesto estudiado grava el incremento de valor experimentado por los terrenos o derechos reales en un período de tiempo determinado, al margen del esfuerzo de sus propietarios, resulta obvio que la regulación fiscal no sólo ha de precisar el momento del devengo o del nacimiento de la obligación tributaria, sino también el lapso de tiempo que comprende dicho período, esto es, su comienzo o apertura y su término o cierre. Como se trata de un impuesto periódico irregular en su modalidad a) ordinaria y periódica regular en su modalidad b), la fijación o marco del período impositivo es esencial. No se puede producir incremento de valor en estos bienes, sino con el transcurso de cierto tiempo —elemento temporal— y si no existe incremento de valor, desaparece el objeto del gravamen y el impuesto es inoperante.

(68) Texto Refundido 30 de diciembre de 1981 y Reglamento de aplicación.

(69) Al que se remiten hoy precisamente las Leyes fiscales como la del I. G. T., de tanta influencia en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos.

Al estudiar el momento del devengo dijimos que éste señala el cierre del período impositivo, con el que ha de coincidir de modo necesario; bien entendido, que al día siguiente del cierre del período impositivo o devengo, se abre otro nuevo período y así sucesivamente sin solución de continuidad, con aprovechamiento integral de todo el tiempo en que se produce el aumento de valor en los terrenos sujetos. En consecuencia, es indefectible que el período esté enmarcado entre dos transmisiones del terreno o de derechos reales de goce limitativos del mismo, ya que la constitución de estos derechos reales implica en realidad también una transmisión de parte de las facultades del dominio. Por lo tanto, se devengará el impuesto cuando exista un cambio en la titularidad dominical de estos bienes. Claro está que nos referimos de modo exclusivo a la modalidad ordinaria del impuesto, ya que en su modalidad b), respecto de los bienes pertenecientes a las personas jurídicas, se devengará por la mera permanencia de la titularidad dominical de estos bienes durante diez años en manos de dichas personas, y por lo tanto, sin necesidad de transmisión que conlleve cambio de titularidad dominical y precisamente ante la falta de transmisión.

Para precisar el período impositivo, seguiremos, como hicimos al tratar del devengo, el mismo orden de menor a mayor complejidad; así que comenzaremos por su determinación en la modalidad b) del impuesto, para después seguir con la modalidad a) o principal, con la respectiva distinción respecto de esta última entre transmisiones por causa de muerte y transmisiones entre vivos, al margen de que sean gratuitas u onerosas, al no ser éste carácter transcendente para la determinación del período. En todas se estudiará primero el cierre o fin del período, a la vez momento del devengo, y después su apertura o comienzo.

A. En la modalidad b).

Respecto de la modalidad b) el Real Decreto regulador dispone en su art. 88, apartado b), que el impuesto gravará: «Cuando se trate de terrenos que pertenezcan a personas jurídicas, el incremento de valor que se haya producido durante los diez años transcurridos desde el devengo anterior del impuesto o desde el momento en que la persona jurídica haya adquirido la propiedad del terreno o del derecho sobre el mismo, hasta que se produzca el devengo correspondiente».

Con toda claridad y precisión fija el período impositivo de la modalidad b) que finaliza o se cierra en todo caso al término del período decenal señalado en la Ordenanza, fecha en que se produce el devengo. Su comienzo, en cambio, puede o no coincidir con el devengo anterior o inicio de este período decenal. Coincidirá con él cuando durante este lapso de tiempo, la titularidad dominical del terreno o del derecho real haya permanecido como perteneciente a la misma persona jurídica, o sea, desde el devengo anterior en esta modalidad que se producirá de modo necesario. Ahora bien, no coincidirá con el anterior devengo cuando la persona jurídica, al constituirse o después, haya adquirido dichos bienes durante el período impositivo, porque en este caso, sin perjuicio de la liquidación que corresponda a la transmisión por la modalidad ordinaria o principal, el período en la modalidad b) se abrirá al día siguiente de la adquisición y sólo desde esta fecha se inicia el nuevo período que abarcará hasta el término del resto del período decenal. En definitiva, la adquisición de estos bienes por las personas jurídicas, dará lugar siempre, en su caso y de modo necesario, a un período inferior a los diez años que se computará desde la adquisición del bien hasta que se produzca el cierre del período decenal o devengo señalado de modo fijo, objetivo, incommovible y de modo general para todas las personas jurídicas domiciliadas en el término municipal en la respectiva Ordenanza, y siempre, claro está, cuando el bien adquirido permanezca en el dominio de la adquirente desde su adquisición hasta el término de los diez años fijados en la Orde-

nanza; de suerte que si este bien es transmitido por la misma persona jurídica, que lo adquirió antes del devengo o cumplimiento del período decenal, no es operativa esta modalidad y sí sólo la a) u ordinaria del impuesto.

La nueva normativa cuida de precisar el carácter objetivo y general que corresponde al período impositivo de la modalidad b) del impuesto. Ha de ser fijado por la Ordenanza aprobada antes del comienzo del período. Al afectar a todas las personas jurídicas del término municipal, las liquidaciones, pago y recaudación se harán de forma general y periódica en las fechas señaladas. El art. 88-b) del Decreto matiza en forma expresa el comienzo del período, que coincide con el devengo anterior o con la primera adquisición del bien por la persona jurídica, circunstancia que en la tasa se había logrado por elaboración jurisprudencial de nuestro Tribunal Supremo.

Ante la nueva configuración legal de la antigua tasa de equivalencia, antes verdadero y diferente impuesto y hoy convertido en mera modalidad b) de carácter sustitutivo, es obligado destacar que su percepción al cierre de los períodos decenales no interrumpe en absoluto el período impositivo correspondiente a la modalidad principal, que comprende sin distinción a toda clase de personas físicas o jurídicas. De donde deviene que al margen de que una persona jurídica sea sometida al gravamen de la modalidad b) por la titularidad de los bienes sujetos, cuando los transmita a los efectos de la modalidad a) u ordinaria del impuesto, el período impositivo se computará en la misma forma general, desde su adquisición anterior con igual limitación o tope de los treinta años, ya que si la fecha de adquisición anterior del bien por la persona jurídica que lo transmita es anterior a ese tope, se tomará la de los treinta años que actuará como límite. No sucede como en la liquidación de la antigua tasa de equivalencia, que al tener sustantividad fiscal propia, alteraba el período impositivo de la modalidad ordinaria —eran independientes— y en consecuencia cuando una persona jurídica transmitía los bienes sujetos, la fecha inicial del período impositivo de la modalidad ordinaria o arbitrio de plus valía, se remitía a la del último e inmediato devengo de la tasa.

B) En la modalidad a) u ordinaria.

Respecto de la modalidad a) o principal del impuesto, dispone el art. 88 del Decreto regulador, que el impuesto gravará «cuando se transmita la propiedad del terreno o se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo de dominio a título oneroso, gratuito, entre vivos o por causa de muerte, el incremento de valor que se haya producido en el período de tiempo transcurrido entre la adquisición del terreno o del derecho y la nueva transmisión o, en su caso, la constitución del derecho real de goce». Es decir, que el período impositivo se enmarca entre dos transmisiones de dominio o de los derechos reales de goce o de su constitución que en realidad suponen una transmisión de facultades. Cualquier transmisión o constitución finaliza un período e inicia uno nuevo.

A continuación el mismo artículo aclara, a los efectos del juego de los períodos impositivos en las dos modalidades, que «cuando el transmitente sea una persona jurídica, el impuesto gravará el incremento de valor que se haya producido en el período comprendido entre el último devengo en la modalidad a) y la fecha de la transmisión del terreno o, en su caso, de la transmisión o constitución del derecho real de goce limitativo del dominio. Fuera de toda duda que la transmisión de un bien sujeto por una persona jurídica, queda sometida al impuesto en su modalidad a) o principal, de idéntica forma a cualquier transmisión de estos bienes por una persona física, sin alteración en absoluto del período impositivo y, como veremos, con el mismo tope o limitación, al margen de cualquier operatividad, concurrente o no, de la modalidad b) del impuesto.

Prevalece siempre incólume la modalidad a) o principal del impuesto como consecuencia de la nueva configuración de la modalidad b) como mero impuesto a cuenta, y sólo por excepción una modalidad tributaria con carácter sustantivo; situación esencialmente distinta a la anterior, ante la dispar configuración fiscal del arbitrio y de la tasa de equivalencia como exacciones.

Ocurre que cuando la persona jurídica que transmite el bien sujeto al arbitrio haya abonado el impuesto por la modalidad b) por este mismo bien, estos abonos efectuados durante el período impositivo, se deducirán de la cuota que le corresponda pagar por la modalidad a), ya que son ingresos a cuenta, salvo que estos abonos sean anteriores al comienzo de este período, en cuyo caso quedarán definitivamente ingresados por la modalidad b).

a) Transmisiones mortis causa.

En la modalidad principal del impuesto, el cierre del período impositivo en las transmisiones por causa de muerte, coincidirá, como vimos, con la fecha del fallecimiento del causante o de declaración de fallecimiento del ausente, que es cuando se produce la transmisión del dominio de los terrenos o de los derechos reales de goce sobre los mismos.

Su fecha inicial será la de adquisición o constitución de estos mismos bienes por el causante, si bien con el tope que señala el art. 88-2, cuando dispone: Que en la modalidad a) o principal «en ningún caso el período imponible podrá exceder de treinta años. Si el período imponible real fuese superior, se tomará en cuenta como valor inicial el correspondiente a la fecha anterior en treinta años a la de la transmisión, o en su caso, a la de constitución del derecho real de goce limitativo del dominio».

b) Transmisiones «inter vivos».

En las transmisiones «inter vivos», el momento de cierre del período impositivo será el de la transmisión del dominio o derecho real o su constitución o momento del devengo, como ya expusimos. El momento inicial será el de la anterior adquisición por el transmitente o constituyente del derecho real, con el límite de treinta años anteriores a la transmisión.

C) *El período impositivo en la Ordenanza fiscal tipo.*

La Ordenanza fiscal tipo recoge estas mismas disposiciones, al regular de modo específico el «Período Impositivo» en sus arts. 26 a 29, ambos inclusive.

Lo más relevante de esta Ordenanza tipo sobre el período impositivo son las dos reglas que establece para su determinación en los casos de transmisión de terrenos adjudicados en reparcelación, conforme a los preceptos de la L. S. y en las transmisiones de inmuebles en ejercicio del derecho de retracto. Así para las reparcelaciones urbanísticas preceptúa que, como supone la subrogación, con plena eficacia real, de las antiguas por las nuevas parcelas, la fecha inicial del período impositivo será la de adquisición de los terrenos aportados a la reparcelación. Solución a nuestro juicio adecuada, ya que la Ley tiende, en estos casos de auténtica conveniencia del interés público, a efectuar estas subrogaciones sin extorsión alguna a todos los efectos, incluso a los fiscales, como una auténtica subrogación real, que no conlleva cambio de titularidad dominical alguno.

Análogo principio se respeta en la segunda regla, relativa al ejercicio del derecho de retracto, pues si éste implica el derecho a subrogarse en el lugar que corresponde, en una enajenación o cesión al adquirente de un terreno o derecho real, es lógico que en definitiva prevalezca una sola transmisión, en este caso la exigida en favor del retrayente, y en consecuencia la fecha inicial será la que se tomó como tal en la transmisión verificada en favor del retraído, tal como preceptúa hoy la Ordenanza tipo del impuesto.

D. *Su carácter unitario.*

Como colofón al estudio del período impositivo, se debe señalar que al gravar el impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos y derechos reales de goce limitativos del dominio, en cierto período de tiempo, es obvio que la determinación del período ha de formar parte de los elementos estructurales del hecho imponible y en consecuencia ha de establecerse siempre por Ley. Se enmarca, pues, el período impositivo como un todo o bloque entre estas dos fechas, y no es susceptible de fraccionamiento alguno a tenor de su regulación legal en el art. 88 del Decreto 3.250 de 1976, y lo mismo en los arts. 21 y 22 de la Ordenanza Fiscal que regulan esta materia bajo la sección segunda del Capítulo VII con el título de «Período Impositivo». Ya la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo había sentado esta doctrina en múltiples y uniformes sentencias, entre otras, las ya citadas de 1978 (Ar. 3.971 y 3.972).

Esta concepción unitaria del período impositivo es transcendente en orden a polarizar en el momento del devengo o cierre del período la norma aplicable a todo el período con todas las consecuencias que ello comporta, como declara la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 1970: «El arbitrio de plus valía —igual hoy el impuesto— se devenga por cada acto de transmisión de la propiedad entera o desmembrada y por el mayor valor alcanzado en la clase de terreno por el mismo sujeto desde la fecha en que fueron adquiridos».

Así hemos dicho ya cómo ante las diferentes vicisitudes del destino de un terreno durante el período impositivo, porque no siendo solar se destine parte del período a explotaciones agrarias o mineras, ha de prevalecer su situación en el momento del devengo, extensiva a todo el período impositivo sin posibilidad de fraccionar el período a los efectos de su sujeción, o no sujeción, y lo mismo para la declaración de exención.

E. *El período y el tipo impositivo.*

Por último, la duración del período es sin duda uno de los elementos, en unión del porcentaje del incremento de valor, que los entes titulares del impuesto —Ayuntamientos— han de tener en cuenta para la regulación de los tipos impositivos dentro del permitido margen legal. Es lógico y equitativo que la regulación de la escala de los tipos de imposición tenga en cuenta el menor tiempo empleado en el logro de las plus valoraciones o ganancias que supone el incremento de valor, para aplicar tipos más elevados a las plus valías producidas en breve período de tiempo y más atenuados a las producidas en períodos más dilatados. El decreto regulador del impuesto establece expresamente en su art. 96-2 «que los Ayuntamientos guardarán sus tarifas en función de dividir el tanto por ciento que represente el incremento respecto al valor inicial corregido del terreno, por el número de años que comprenda el período de imposición». Como el estudio de los tipos impositivos se hará específicamente en otro capítulo, nos basta ahora con señalar simplemente esta incidencia con relación al período impositivo.

3. **Determinación de la Ley aplicable.**

Es un principio fundamental del impuesto que el cierre del período impositivo o momento del devengo, determina la normativa aplicable a la relación tributaria, es decir, que regirá la normativa vigente en este crucial momento, con efectividad a la totalidad del período impositivo, que, dada su configuración legal, es un todo unitario no susceptible de división o fraccionamiento alguno.

La normativa comprende, además de la Ley: el acto de implantación, la ordenanza y los índices de valores que forman parte de la misma. Así: primero: el acuerdo de implantación del impuesto ha de ser necesariamente ejecutivo con anteriori-

dad al instante del devengo; segundo: la Ordenanza ha de ser también ejecutiva con anterioridad al devengo del impuesto; tercero: los índices aplicables serán los vigentes en el momento del devengo, a cuyo efecto debe tenerse siempre presente que la nueva normativa, concretamente el Real Decreto de 29 de diciembre de 1978, que desarrolla el Real Decreto-Ley 15 de 1978, de 7 de julio, sobre aplicación inmediata del Impuesto, dispone en su art. 2.º que los tipos unitarios que se hubiesen aprobado con anterioridad por los citados Ayuntamientos, se considerarán vigentes en tanto no sean aprobados y aplicables los nuevos.

Por lo tanto, aun cuando durante el período impositivo se hubiesen producido cambios en la normativa o alteración en el destino de los bienes sujetos, previstos como causa de sujeción, no sujeción o exención, se ha de estar siempre a la normativa vigente o situación real de los bienes o de sus titulares en el momento del devengo. Prevalecen sin alteración, los criterios de la doctrina legal elaborados en la aplicación del arbitrio de plus valía.

No obstante, entendemos respecto de la modalidad b) del impuesto, dada su especial configuración jurídico fiscal en la nueva normativa, que una vez legalmente establecida, será de aplicación a partir de 1 de enero del año que corresponda, en que se iniciará el período decenal, fecha de aplicación de las nuevas ordenanzas aprobadas por los Ayuntamientos respectivos o bien, en su caso, de la Ordenanza tipo de aplicación subsidiaria.

El tipo de gravamen no excederá del cinco por ciento y sus liquidaciones no son definitivas sino entregas a cuenta de las que se producirán al efectuarse la transmisión de los terrenos o derechos reales de goce limitativos del dominio de la modalidad a) del impuesto, salvo las excepciones ya señaladas. En consecuencia, no podrán nunca gravarse los bienes de las personas jurídicas sometidas a esta modalidad tributaria por el resto del tiempo del período decenal e inmediatamente anterior al 1 de enero de 1979.

El art. 95 del Real Decreto-Ley de 1976, al tratar del devengo, matiza los casos en que en el orden judicial o administrativo se declare o revoque por resolución firme la nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato determinante de la transmisión del terreno o de la constitución o transmisión del derecho real de goce sobre el mismo, y también los supuestos y efectos de la resolución contractual y del juego sobre los mismos actos y contratos de las condiciones suspensivas y resolutorias, que nosotros en este trabajo analizamos en el capítulo dedicado a la transmisión.

CAPITULO SEXTO

LA TRANSMISION DE LOS TERRENOS

I.—LA TRANSMISION DEL DOMINIO COMO ELEMENTO DEL HECHO IMPONIBLE DEL ARBITRIO.

1. Concepto general.

- A. *Modos de adquirir originarios y derivativos.*
- B. *Transmisión y enajenación.*
- C. *Teoría del título y el modo de adquirir.*

2. Concepto legal.

- A. *Transmisiones equiparadas al dominio.*
- B. *Transmisiones bajo condición e ineficaces.*
 - a) Condición suspensiva.
 - b) Condición resolutoria y supuestos de ineficacia.
 - c) Supuestos de nulidad, rescisión y resolución voluntaria. Retractos.
- C. *Supuestos de no transmisión.*
 - a) Aportación de terrenos a comunidades de bienes.
 - b) Propiedad horizontal.
 - c) Sociedad conyugal.
 - a') Aportaciones de bienes.
 - b') Donaciones por razón de matrimonio.
 - c') Regímenes económicos matrimoniales: Sociedad legal de gananciales.
 - d') Bienes dotales.
 - e') Bienes privativos.
 - d) Expediente de dominio y cesiones gratuitas.

3. Estudio específico de algunas transmisiones del dominio de terrenos.

- A. *Transmisiones onerosas.*
 - a) La compraventa.
 - b) La permuta.
 - c) Adjudicación en pago y para pago de deudas.
 - d) Transmisión de inmuebles sujetos para constituir contrato de renta vitalicia.
 - e) Transmisiones de inmuebles en transacción.
 - f) Aportación de bienes sujetos a sociedades.
 - g) Aportación de fincas a Concentración Parcelaria o Reparcelaciones Urbanas.
 - h) Terrenos sujetos al arbitrio adquiridos en subasta.
 - a') Fecha del devengo y precio a efectos del arbitrio y remate en favor de tercero.

- i) Expropiación forzosa.
 - j) Transmisiones onerosas de terrenos en concesiones administrativas: Terrenos ganados al mar.
- B. *Transmisiones de terrenos a título lucrativo.*
- a) Donaciones.
 - a') Donaciones «inter vivos».
 - a'') Donaciones simples.
 - b'') Las donaciones condicionales o a término.
 - c'') Donaciones remuneratorias y compensatorias.
 - d'') Reversión de donaciones. Examen del art. 812 C. C.
 - e'') La revocación.
 - b') Donaciones «mortis causa».
 - b) Transmisiones hereditarias: herencia y legado.
 - a') Sustituciones.
 - b') Reservas: Ordinaria y troncal.
- C. *Expedientes de dominio.*

II.—LA TRANSMISION DE LOS TERRENOS EN LA NUEVA REGULACION DEL IMPUESTO.

1. **Idea general.**
2. **Constitución, transmisión y extinción de los derechos reales de goce restrictivos del dominio.**
3. **Efectividad de la transmisión de los bienes sujetos.**
4. **La transmisión en virtud de algunas figuras jurídicas específicas.**
 - A. *El derecho real de superficie.*
 - a) Idea general y definición.
 - b) Contenido.
 - c) Extinción.
 - d) La superficie urbanística.
 - e) El derecho de superficie o real de vuelo sobre finca rústica.
 - B. *La construcción sobre o bajo un edificio o derecho de sobreedificar o subedificar.*
 - C. *Supuestos de expropiación urbanística.*
 - D. *Cesiones de terrenos gratuitas con fines urbanísticos; parcelaciones o re-parcelaciones urbanísticas y concesiones administrativas.*
 - E. *Expedientes de dominio.*
 - F. *Incidencia de la Ley 11/1981 de 13 de mayo, de modificación del Código Civil en materia de filiación, patria potestad y régimen económico del matrimonio.*
 - a) Filiación.
 - b) Patria potestad.
 - c) Régimen económico matrimonial.
 - a') Disposiciones generales.
 - b') Capitulaciones matrimoniales.
 - c') Donaciones por razón de matrimonio.
 - d') Regímenes económicos matrimoniales.
 - a'') De la sociedad de gananciales.
 - b'') Del régimen de participación.
 - c'') Del régimen de separación de bienes.
 - d) Sucesiones hereditarias.

CAPITULO SEXTO

LA TRANSMISION DE LOS TERRENOS

I.—LA TRANSMISION DEL DOMINIO COMO ELEMENTO DEL HECHO IMPONIBLE DEL ARBITRIO.

1. Concepto general.

La transmisión del dominio en los sistemas que optan, como el español, por gravar el incremento de valor de los terrenos en el momento de su realización, adquiere especial relieve, al ser éste uno de los factores fundamentales del hecho imponible, hasta tal extremo que: primero, señala el momento del devengo; segundo, su existencia en concurrencia con el resto de los factores que integran el hecho imponible del arbitrio, genera la obligación tributaria; y tercero, determina de modo concreto el sujeto pasivo de la obligación fiscal.

La calificación del acto o negocio jurídico para determinar si implica o no una transmisión del dominio, corresponde, en definitiva, al campo del Derecho Civil, razón por la cual no vamos a estudiarla en profundidad, para no hipertrofiar un trabajo ceñido a una materia de Derecho Tributario Local; no obstante, aun desde esta óptica fiscal, se hace obligado el estudio de las diversas formas en que suelen presentarse las transmisiones del dominio de los terrenos e incluso de su calificación jurídica, para poder concretar si nos encontramos ante supuestos previstos por la Ley para generar la relación tributaria. La transmisión del dominio de los terrenos y derechos reales de goce limitativos del mismo reviste especial importancia al ser materia común no modificada en general, tanto para el anterior arbitrio como para el actual impuesto.

A. *Modos de adquirir originarios y derivativos.*

Partimos de que los modos de adquirir, como enseña Castán, son aquellos hechos jurídicos, a los que la Ley reconoce la virtud de originar el dominio en una persona. De sus clasificaciones interesa la que distingue entre los originarios y derivativos; los primeros son los que atribuyen la propiedad con independencia de un derecho anterior de cualquier otra persona y por lo tanto necesariamente libre de toda carga (ocupación, usucapión, etc.); los segundos son los que hacen adquirir una propiedad fundada en un precedente derecho que tenía otra persona y por consiguiente sujetos a las mismas características, facultades y cargas (la donación, la sucesión, la tradición).

B. *Transmisión y enajenación.*

En principio la transmisión del dominio implica el mero traslado o cambio de este derecho de una persona a otra distinta; en este sentido comprende la sucesión o mero cambio subjetivo de una relación jurídica que permanece inalterable fuera del elemento personal: estamos entonces ante una transmisión derivativa; también comprende la enajenación en sentido estricto, o transferencia del derecho de domi-

nio a otra persona, y que, en esencia, supone siempre un desplazamiento voluntario del derecho de dominio a favor de un tercero: nos encontramos entonces ante una transmisión constitutiva «inter vivos».

Por el contrario, permanecen marginadas de la esfera de la enajenación las transmisiones hereditarias, al producirse el cambio cuando el causante o titular no existe, y las adquisiciones del dominio originarias, pérdidas del derecho por abandono o dejación, aunque puedan dar lugar a la adquisición por otra persona en virtud de prescripción adquisitiva, y también la renuncia en general de los derechos. La adquisición originaria, al no implicar transmisión, impide fijar el inicio o cierre del período impositivo que la Ley exige, circunstancia de interés especial para el impuesto, que se concibe como gravamen del incremento de valor que experimenten los terrenos entre dos transmisiones. En consecuencia, la primera transmisión después de una adquisición originaria, queda marginada del impuesto y señala solamente el período inicial (sentencia del Tribunal Supremo de 21 de abril de 1954, Ar. 1.056).

En consecuencia, la transmisión del dominio total o parcial, pleno o fraccionado, que aquí nos interesa, es un concepto más amplio que el de enajenación, o sea, que toda enajenación implica una transmisión, pero no a la inversa, como ocurre con las transmisiones «mortis causa» y otras en que no interviene la voluntariedad plena o típica de las enajenaciones constitutivas.

C. Teoría del título y el modo de adquirir.

A los efectos del arbitrio de plus valía y también del impuesto, muchas veces no basta con la calificación jurídica del acto o negocio origen de la transmisión —posibilidad—, sino que es necesario también concretar el momento en que ésta en realidad se produce —efectividad—; circunstancia que nos obliga a tratar, al menos de modo somero, la teoría del título y el modo de adquirir, pues de sobra es sabido en el derecho español que dicha transmisión constitutiva del dominio y de los demás derechos reales, se realiza con frecuencia como consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición, tal como dispone el art. 609 de nuestro C. C. Entonces, es preciso matizar que en estos supuestos constitutivos de la transmisión prevista en el hecho imponible, éste no se produce hasta que el adquirente entre en la posesión del terreno sujeto que se le transmite, o sea, que es preciso el título y también el modo, como se desprende, a nuestro juicio, de la coordinación de los arts. 609, ya citado, y el 1.095 del C. C., según el cual el acreedor tiene derecho a los frutos de la cosa desde que nace la obligación de entregarla —título—, pero no adquiere el derecho real sobre ella hasta que le haya sido entregada —modo o tradición—. Sin embargo, ha de tenerse presente que la tradición está reducida con frecuencia a someras formalidades, incluso simbólicas (el otorgamiento de la escritura equivaldrá a la entrega de la cosa, salvo pacto en contrario, art. 1.462 C. C.), y que juegan también muchas veces los preceptos del régimen Hipotecario.

Tesis del título y el modo, a nuestro juicio, correcta, ya que aparece coordinada además con dos preceptos legales, uno de carácter civil, cual es el art. 1.462 del C. C., cuando expresa que se entenderá entregada la cosa vendida cuando se ponga en poder y posesión del comprador, y otro de carácter fiscal, cual era el apartado tercero del art. 514 de la L. R. L., cuando disponía que si el acto o contrato traslativo estuviese sujeto a condición suspensiva, no producirá la obligación de contribuir a menos que el adquirente estuviese entonces en la posesión del terreno; en otro caso, la obligación de contribuir nacerá en la fecha en que el adquirente entrare en la posesión. O sea, que la «traditio» es necesaria y se aplica con el acto ostensible de toma de posesión, adecuada a los derechos reales que se ejercitan frente a todos.

2. Concepto legal.

A. *Transmisiones equiparadas al dominio.*

El concepto legal de la transmisión del dominio a los efectos del arbitrio, se comprendía en los arts. 514 y 515 de la L. R. L., que nos ofrecían un esquema conceptual en su doble aspecto, positivo de un lado y negativo de otro, de este factor integrante del hecho imponible, pionero en este punto del criterio hoy ya consagrado en el art. 29 de la L. G. T., cuando dispone que «la Ley, en su caso, completará la determinación concreta del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción». Así, en primer lugar, el apartado 1.º del art. 514, decía que «cualquiera que sea el causante o el adquirente, toda transmisión del dominio de los terrenos sujetos, producirá el término del período impositivo y nacerá la obligación de contribuir», para después determinar en el segundo, art. 515-1, los actos que se equiparaban a transmisiones de dominio y por el contrario en su apartado 2, aquellos que no se consideraban como transmisiones del dominio.

A los efectos de la exacción del arbitrio se equiparaban a transmisiones del dominio: a) la de la posesión en concepto de dueño, y b) la del dominio útil o directo en los casos de separación de ambos dominios, si bien se matizaba que tan solo para la parte del incremento de valor correspondiente al derecho transmitido.

Si para nuestro Derecho positivo la posesión es al propio tiempo un hecho y un derecho, esta calificación conceptual no ofrece duda alguna cuando nos encontramos ante una posesión en concepto de dueño, viable incluso para adquirir el dominio. No era, pues, extraña esta equiparación de la transmisión de la posesión a título de dueño con la transmisión del dominio prevista en el art. 515-1-a) de la L.R.L., que contribuía además a facilitar la gestión y liquidación del arbitrio, sobre todo en determinadas regiones donde la titulación suele ser escasa y muchas veces deficiente.

Obvio, que sólo se equiparará al dominio esta posesión a título de dueño, aludida en la correspondiente clasificación del art. 432 del C. C. cuando distingue entre el concepto de posesión a título de dueño, o en de tenedor de la cosa o derecho para conservarlos o disfrutarlos perteneciendo el dominio a otra persona. Máxime cuando el más alto Tribunal de la Nación, atribuye a quien disfruta la posesión a título de dueño, todas las facultades del dominio mientras no sea vencido en juicio por otro de mejor derecho, pues en materia de reivindicación, y ya no digamos de posesión, impera siempre la doctrina del vencimiento a favor del que ostente mejor derecho.

Claro es que esta clasificación posesoria a título de dueño o no, no es dable equipararla o confundirla con la de posesión natural y civil, ya que la posesión a título de dueño es un concepto más restringido; por eso dice De Buen: el usufructuario y el arrendatario, son poseedores civiles a tenor de sus derechos de usufructo y arrendamiento; no obstante no poseen como dueños, sino como tenedores de las cosas o derechos, para conservarlos y disfrutarlos, perteneciendo el dominio a otra persona.

El dominio es el derecho real por excelencia sobre las cosas frente a todos, por eso es natural, como indicamos, que para su transmisión no baste el simple convenio o acuerdo de voluntades —título—, si no se completa con la efectiva entrega de la posesión —tradición—. Ahora bien, el derecho de dominio, concede facultades dispositivas para: enajenar, gravar, limitar o transformar; de libre aprovechamiento, para: utilizarlo, disfrutarlo e incluso consumirlo; todo con carácter exclusivo y excluyente que impide toda perturbación; puede transmitirse de modo total o en partes, bien materiales o ideales, proindivisas, incluso desglosado en diversos derechos reales constituidos sobre el mismo (censos, uso, habitación, usufructo, superficie,

etc.), que a su vez son susceptibles de transmisión independiente. Supuestos de sumo interés a los efectos del arbitrio de plus valía, al ser indudable que la base del gravamen sobre el incremento de valor de los terrenos, será, en estos casos, inferior a la total, ceñida exclusivamente a lo que es objeto real de transmisión; circunstancia suficiente, a nuestro juicio, para sistematizar y estudiar estos supuestos en el capítulo correspondiente al incremento de valor, dentro del que se engloba la determinación de las bases imponible y liquidable del arbitrio. Si en realidad se transmite sólo parte del dominio, es lógico que sólo se someta a gravamen el incremento de valor que corresponda a la parte o derecho objeto de la transmisión.

Por eso, el art. 515 de la L. R. L., después de equiparar en su apartado 1-a), a los efectos de la exacción, ciertas transmisiones de dominio que son las de posesión en concepto de dueño, seguidamente, en su inciso b), disponía que también se equiparan a las transmisiones de dominio, la del dominio útil o la del directo en los casos de separación de ambos dominios, pero sólo para la parte del incremento de valor correspondiente al derecho transmitido. Lo mismo sucede con la transmisión de la nuda propiedad o del usufructo. Lógico lo que ocurre, pues, como dice la Ley, la transmisión operada es sólo parcial (70).

B. *Transmisiones bajo condición e ineficaces.*

La obligación pura —tanto cuando no tiene limitación la declaración de voluntad o no puede tenerla— es exigible desde el primer momento de su constitución, circunstancia que no ocurrirá cuando su eficacia dependa de un acontecimiento futuro o incierto o de un suceso pasado que los interesados ignoren (art. 1.113 del C.C.). Claro que la condición no afecta directamente a la obligación o relación tributaria en sí, sino a la propia transmisión. En consecuencia, de que ésta se realice o no, «conditio existi», depende la realización o no del hecho imponible que determina el nacimiento de la obligación fiscal.

El intérprete en esta materia de condiciones, debe tener en cuenta, que si bien en general domina el principio de autonomía de la voluntad y que por lo tanto ésta puede autolimitarse, no obstante existen negocios jurídicos puros en sentido estricto: «actus legitimi», en que la Ley por intereses superiores no permite condicionamientos. Entonces, en la práctica, si pese a ello se establece la limitación o condición, debe saberse si el negocio es nulo por contrario a la Ley, o si solamente la condición se tiene por no puesta: las soluciones son diferentes en los ordenamientos jurídicos. En el nuestro, cuando no declara en términos generales que la condición así establecida se tiene por no puesta, la norma general en principio es la invalidez.

El Código declara de modo genérico la oponibilidad de la condición en las disposiciones testamentarias (art. 790) y en los contratos (art. 1.255) y la excluye expresamente en la aceptación y repudiación de la herencia y en materia de legítimas y por principios aunque no conste expresamente en materia estricta de derecho.

La condición será suspensiva o inicial y resolutoria o final; en la primera su eficacia queda pendiente de la realización del hecho futuro; en la segunda de dicha realización depende su extinción (art. 1.111 del C. C.).

(70) Este criterio es ratificado por el T. S. al elaborar la doctrina legal, como se refleja, entre otras, en la sentencia de 30 de octubre de 1973 (Ar. 3.912) relativa a una liquidación por extinción de usufructo que a tenor del aludido 515, se equiparaba a las transmisiones del dominio, al igual que la del dominio útil y la del directo, por lo que, como dice la sentencia, al adquirir los nudos propietarios el derecho de usufructo y consolidarse en ellos el pleno dominio, se produce una transmisión que cierra el período y da derecho al devengo del arbitrio, pero sólo sobre el incremento de valor correspondiente al derecho transmitido, que al igual que en otros casos de desmembración del dominio, cada uno de los derechos sigue su propia suerte, fijándose la base a tenor de lo previsto para el impuesto de derechos reales, hoy transmisiones.

a) Condición suspensiva.

Si el acto o contrato origen de la transmisión pende de una condición de carácter suspensivo, es obvio, de acuerdo con la teoría general y legal sobre la materia, que la transmisión no se produce, ni por lo tanto el hecho imponible, hasta que la condición se cumpla. En consecuencia, es lógico y natural que el art. 514-3 de la L.R.L. preceptuara que «si el acto o contrato traslativo del dominio estuviese sujeto a condición suspensiva, no producirá obligación de contribuir»; si bien, a esta regla general se añadía una excepción, cuando el artículo hace la salvedad de que «a menos que el adquirente estuviese entonces en posesión de los terrenos; en otro caso, la obligación de contribuir nacerá en la fecha en que el adquirente entrase en la posesión, cualquiera que sea el concepto de la misma». Excepción correcta porque sí, a pesar de la existencia de la condición, el adquirente entra en la posesión del terreno antes de que la condición se cumpla, en realidad se efectúa una transmisión por el juego del título y el modo, de donde deviene el nacimiento de la obligación de contribuir.

b) Condición resolutoria y supuestos de ineficacia.

Si el acto o negocio jurídico que da lugar a la transmisión está sujeto a una condición resolutoria de la que depende su extinción, supuesto al que se equipara el de nulidad o rescisión y también el de resolución en ciertos casos, es lo cierto, que la transmisión queda sin efecto, al estar sujeta a estos acontecimientos. Por eso la L.R.L. disponía al efecto, en su art. 514-2, que «si se anulara o rescindiera el acto o contrato en cuya virtud se hiciera la traslación del dominio que diera origen a la obligación de contribuir, el Ayuntamiento estará obligado a devolver el importe del arbitrio cobrado, pero no los intereses correspondientes al tiempo transcurrido, desde que la exacción se verificara».

El criterio legal armoniza plenamente con el ordenamiento civil, ya que lo que es nulo para el derecho privado en general, no puede dejar de serlo para el derecho fiscal, máxime cuando éste se remite a aquél, porque el ordenamiento jurídico es un todo o bloque unitario y coherente. Así, por ejemplo, si el acto o contrato que origina la transmisión deviene nulo, en realidad ya no se realiza el hecho imponible al quedar sin efecto la transmisión; en consecuencia, tampoco ésta cerrará el período impositivo ni dará lugar al nacimiento del nuevo; desaparece la obligación de contribuir y es justo que el titular de la imposición devuelva la cuota cobrada. No empece a dicha idea el que el Ayuntamiento no pague intereses por ella, lo que no es más que un efecto de la nulidad de la transmisión; correcto, porque el Ayuntamiento obra de buena fe, ignorando que en su título o modo de adquirir exista vicio que lo invalide; de ahí que haga suyos los frutos (arts. 433 y 451 del C. C.). Todo ello, se produce además por clara determinación de un precepto fiscal que hace ociosa cualquier polémica al respecto, y lo mismo cabe decir de la devolución que constituye una obligación ex-lege prevista para estos supuestos de nulidad o rescisión, es decir, obligación de devolución de la cuota percibida por el Ayuntamiento y derecho recíproco del contribuyente a que se le devuelva.

Además, por el juego de la determinación del cierre del período impositivo por la transmisión, quien sostenga la tesis de no devolución de la cuota, se encuentra con la circunstancia de que un cierto período de tiempo quedaría marginado del arbitrio y no podría gravarse el incremento de valor de los terrenos durante el mismo, alcanzando una solución absurda por contraria a la «ratio» del arbitrio y al sistema técnico de períodos establecidos.

c) Supuestos de nulidad, rescisión y resolución voluntaria. Retractos.

A los casos de nulidad y rescisión se han de equiparar los de resolución de la transmisión por causas convencionales o legales, previstas ya en el momento origi-

nario o constitutivo del acto o negocio jurídico, como sucede por el juego de la condición resolutoria en el retracto convencional o legal, etc. En cambio, deben de excluirse radicalmente, aquellas resoluciones de negocio jurídico decididas por mutuo acuerdo de las partes interesadas adoptadas con posterioridad, aun cuando a este supuesto tan claro no aluda expresamente la Ley (sí alguna Ordenanza como la de Madrid). Pues el cambio de titular dominical en estos casos fue efectivo y por lo tanto se produjo la transmisión y se realizó el supuesto de hecho previsto por la Ley para el nacimiento de la obligación tributaria, y entonces, si el contrato efectivo se resuelve después, nos encontramos ante la realidad de una nueva transmisión. Por lo tanto, entendemos, ante esos supuestos, que el Ayuntamiento no sólo no vendrá obligado a devolver la cuota cobrada sino que podrá liquidar una nueva transmisión. Lo contrario supondría nada menos que exonerar del arbitrio sin fundamento alguno, una nueva transmisión del adquirente a favor del anterior enajenante.

Como colofón a este particular, debe tratarse de los supuestos de retracto convencional y de los retractos legales.

La compraventa con pacto de retro, conforme al C. C., es aquella en que el vendedor se reserva el derecho de recuperar la cosa vendida, durante cierto período de tiempo que no podrá rebasar los diez años — cuando nada se estipula, se entenderá por cuatro años —, mediante la entrega del precio, gastos del contrato, gastos necesarios y útiles hechos en la cosa y cumplimiento de lo que especialmente se hubiese pactado. El pacto de retro-venta, establece una condición resolutoria de la compraventa, aunque tal facultad, por su propia naturaleza, tiene una vigencia temporal. El transcurso del plazo sin el ejercicio del retracto, convertirá la venta en definitiva; por el contrario, su ejercicio la resolverá. Aunque en la regulación del arbitrio de plus valía no esté previsto de modo específico este supuesto, sin embargo sí lo está dentro de la norma especial, ahora estudiada, de actos o negocios jurídicos sujetos a condición resolutoria; así el ejercicio de este derecho de retracto, implica la resolución de la compraventa y consiguientemente de la transmisión, que quedará sin efecto; en consecuencia, el Ayuntamiento imponente vendrá obligado a devolver la cuota cobrada sin pago de interés alguno (la Ordenanza de Barcelona así lo dispone de modo expreso).

Por el contrario, si el comprador deja transcurrir el plazo señalado sin ejercitar su derecho de retracto, la compraventa queda automáticamente como pura y efectiva desde su origen. Si así sucede y no obstante las partes convienen fuera de plazo la reversión del dominio, estaremos ante una nueva transmisión sujeta al arbitrio, ya que este convenio no puede perjudicar a terceros y el Ayuntamiento lo es siempre cualificado.

En los supuestos en que este contrato disimule un préstamo y se declare así en el orden jurisdiccional, estas declaraciones han de prevalecer también en el campo fiscal.

Respecto de los retractos legales como el de comuneros, colindantes, enfitéutico, arrendaticio, etc., se debe matizar que en realidad su ejercicio implica una subrogación en las mismas condiciones estipuladas en el contrato en lugar del comprador (art. 1.521 del C. C.); no pueden realmente equipararse a los casos de rescisión, nulidad o resolución aquí estudiados. Al margen de cualquier confusión terminológica, es lo cierto, que sólo suponen una mera subrogación en todos los derechos del comprador y por lo tanto en caso de que se ejercite con éxito el retracto, el retrayente será en definitiva el sujeto pasivo del arbitrio con derecho a repercutirlo al vendedor. Es obvio que se anulará la liquidación girada a nombre del comprador y sólo será efectiva la misma a nombre del retrayente.

C. *Supuestos de no transmisión.*

La L. R. L., en el mismo art. 515, delimitaba también, por vía negativa, el concepto de la transmisión y al efecto establecía en su apartado 2, que por el contrario no se considerarán transmisiones de dominio los cuatro supuestos siguientes, que a continuación clasificaba bajo los incisos a) al d), que ahora vamos a comentar.

a) Aportación de terrenos a comunidades de bienes.

El inciso a) comprendía las aportaciones de bienes a una comunidad hechas por los partícipes, y las adjudicaciones a los comuneros en los casos de la división total o parcial de la comunidad.

Si el arbitrio gravaba el incremento de valor de los terrenos en el momento de la transmisión, es obvio que presuponía como ineludible un cambio de titularidad dominical operativa precisamente en el momento de la transmisión, que es cuando se traslada el dominio del enejante al adquirente; así lo reconocía nuestro Tribunal Supremo en múltiples sentencias de innecesaria cita por ser sobradamente conocidas. En armonía con esta idea, la L. R. L. definía el período impositivo como el tiempo en que el terreno pertenece a un mismo propietario. Ya esto expuesto, se comprende con facilidad, que la constitución de una comunidad o condominio sobre terrenos sujetos quedase marginada del arbitrio, al igual que las adjudicaciones a los comuneros en los casos de división total o parcial de la comunidad. Sin duda que la adquisición de los terrenos por dos o más personas en comunidad o proindiviso, estará sujeto al arbitrio al igual que una adquisición individual, bien se origine por actos intervivos o mortis causa.

Estaban sujetas siempre las aportaciones de terrenos a sociedades y lo mismo las transformaciones, escisiones, fusiones o absorciones de éstas no impuestas por la Ley, y su disolución. Simplemente porque tratándose de comunidades —a diferencia de las sociedades— no se genera ninguna personalidad jurídica distinta de la de los titulares del dominio; en consecuencia, no se opera un cambio de titular ni siquiera cuando se adjudican a los comuneros porciones concretas en la proporción respectiva. En cambio, cuando se verifican aportaciones de terrenos a una sociedad su dominio se traslada desde la titularidad de los transmitentes a otra persona, cual es la sociedad adquirente y lo mismo en los casos de transformación, fusión y absorción, y ya no digamos de disolución.

En definitiva, no puede hablarse de verdaderas transmisiones, ni al constituirse ni al disolverse una comunidad, cuando se verifique por adjudicaciones de los mismos terrenos a los partícipes en la proporción que corresponda. Entendemos que este precepto, siempre de interpretación restringida, no comprende los eventos en que los terrenos sean vendidos con finalidad de extinguir la comunidad; esta transmisión, no adjudicación, a personas extrañas a la comunidad queda sujeta, aunque los bienes se vendan en subasta como trámite forzoso para su disolución, o fueren expropiados, etc.

Creemos también que cualquier transmisión de cuotas indivisas a otras personas, incluso a los mismos comuneros, estará sometida al arbitrio, pues en ambos supuestos se trata de una auténtica transmisión.

b) Propiedad horizontal.

Tampoco puede estimarse como comunidad de bienes, a los efectos de esta no sujeción, la propiedad horizontal de casas por pisos, regulada en la Ley de 21 de julio de 1960. En este régimen de propiedad predomina la idea de la propiedad individualizada, exclusiva e independiente de cada piso, sin perjuicio de la concurrencia de los distintos propietarios en una comunidad especial sobre los elementos comunes, terreno, cimientos, accesos, cubiertas, desagües, etc. En consecuencia, sin

duda alguna, la transmisión de cualquier piso comprendida dentro del régimen de la propiedad horizontal, estaba sujeta al pago del arbitrio de plus valía, si bien en la valoración de la base se tendría en cuenta solamente la parte proporcional del terreno o solar que correspondiese a la transmisión del piso, ya que el arbitrio gravaba el incremento de valor que experimentasen los terrenos sujetos, no gravaba ni se refería a las edificaciones; de ahí que cuando se analice el juego de las mejoras deducibles, se observará que la propia jurisprudencia no declara tales las mejoras que supongan edificaciones, precisamente porque el arbitrio gravaba los terrenos y no aquéllas; así pues, sólo se desgravaban las mejoras del terreno y nunca las de las construcciones y edificaciones. Por eso se aplica el mismo principio y por lo tanto cuando se transmitía el piso de un inmueble, el arbitrio sólo gravaba la parte de terreno que con el mismo se entiende transmitida. El art. 3.º de la Ley de 21 de julio de 1960 establece que a cada piso o local se atribuirá una cuota de participación o porcentaje en relación con el valor del inmueble y referida a centésimas del mismo. Coeficiente de participación en los elementos comunes, que exclusivamente se tendrá en cuenta en la liquidación. En resumen, la exclusión de la comunidad de bienes de la esfera del arbitrio, no suponía, ni ahora en el impuesto tampoco supone, la no sujeción de las transmisiones de estos pisos en régimen de propiedad horizontal.

Algunos autores se plantean el problema de la inexistencia de transmisión del dominio cuando dos titulares de pisos de una misma propiedad horizontal o inmueble los permutan, siempre que supongan una idéntica proporción en sus cuotas, entendiéndose que, cuando éstas no son coincidentes, el arbitrio sólo opere por la transmisión que suponga la diferencia. Somos en absoluto contrarios a esta tesis y pensamos que cualquier compraventa o permuta de pisos en propiedad horizontal a favor de personas extrañas o bien de otros titulares de pisos del mismo inmueble, implica una transmisión sujeta al arbitrio, con la limitación señalada de que sólo tributará la parte de solar que corresponda al piso objeto de transmisión o permuta.

Casos más dudosos se plantean cuando se construyen pisos y locales en comunidad con aportación de solar, esto es, cuando los propietarios aportan el solar y los promotores dirigen la construcción de los pisos y locales. En estos supuestos, ha de tenerse muy presente la idea estricta de la comunidad, sin personalidad distinta de los comuneros para la no sujeción por inexistencia de transmisión al no producirse cambio en la titularidad dominical y en consecuencia aplicar la regla general de la sujeción cuando los terrenos pasen total o parcialmente en porciones concretas o ideales, a personas distintas de las que constituyen la comunidad por aportación de bienes.

c) Sociedad conyugal.

a') Aportaciones de bienes.

La regla 2.ª-b, del art. 515 de la L. R. L., estudiada, disponía la no equiparación a la transmisión de dominio de las aportaciones y adjudicaciones de los bienes privativos de los cónyuges al constituirse o disolverse la sociedad conyugal.

Para lograr un estudio profundo sobre la aplicación de esta regla, conviene tratarla en conexión con toda la problemática general de los regímenes económicos de bienes por razón de matrimonio a la sazón vigentes y comenzar por las aportaciones de bienes a la sociedad conyugal y de las adjudicaciones de los mismos a que dé lugar su disolución, dentro de las cuales están comprendidas las que afectan a los bienes privativos de los cónyuges.

b') Donaciones por razón de matrimonio.

Antes de entrar en el tema, conviene matizar ya desde un principio, que todas las donaciones por razón de matrimonio a que se refiere el art. 1.327 del C. C. e

incluso las que reciban como anticipo de legítimas y las que conceda el propio esposo, estarían dentro del ámbito fiscal del arbitrio como transmisiones del dominio de terrenos sujetas al mismo; incluso las recibidas como anticipo de legítima, no disfrutarían de ese beneficio de la cuota tope que era siempre de aplicación exclusiva a las transmisiones hereditarias, por causa de muerte; ahora bien, no se puede olvidar que las donaciones de bienes por razón del matrimonio son, a tenor del art. 1.527 del C. C. en relación con el 618, las que se otorgan a causa del matrimonio y antes de celebrarse éste a favor de uno o de los dos esposos (71).

Su naturaleza jurídica es la de donaciones causales (ad causam) subsiguientes; causa que, en decir de Sánchez Román, implica condición suspensiva (72). Están en principio pendientes de la condición suspensiva que supone la celebración del matrimonio. En consecuencia, entra en juego y deberá aplicarse, con arreglo a esta opinión, toda la normativa reguladora de los actos o negocios jurídicos sometidos a condición suspensiva, y por lo tanto hasta que se celebre el matrimonio no se da el acto o contrato perfecto, ni se producirá la transmisión ni tampoco el hecho imponible que genera la obligación de contribuir.

c') Regímenes económicos matrimoniales: Sociedad legal de gananciales.

Hecha esta salvedad, nos encontramos ante la existencia de diversos regímenes económicos matrimoniales, de variada incidencia en la aplicación del impuesto, como son los de comunidad de bienes, comunidad de ganancias, separación de bienes y dotal (hoy suprimido). El régimen de separación de bienes en que cada cónyuge conserva el dominio de los mismos, no presenta ninguna modalidad especial en la aplicación del arbitrio.

Por supuesto, cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio, toda transmisión o adquisición de terrenos, realizada por los cónyuges conjunta o separadamente con terceros, dará lugar a una transmisión sometida al pago del arbitrio.

Por el contrario, los actos o contratos sobre bienes de los cónyuges entre sí o con la comunidad o sociedad conyugal son los que presentan modulaciones algunas, no sujetas al arbitrio al no existir transmisión, como son las aportaciones de terrenos por los cónyuges a la comunidad o a la sociedad legal de gananciales y también las adjudicaciones de los mismos.

No es necesario destacar la importancia que comprende el régimen de la sociedad legal de gananciales dada su frecuencia en España, al ser el régimen económico legal que se presume existente al contraer matrimonio, salvo disposición expresa en contrario en forma legal (anterior art. 1.315 del C. C.). Hoy el art. 1.316 lo señala a falta de capitulaciones o cuando sean ineficaces. Disposición general que consagra el régimen económico legal supletorio respecto del matrimonio; que a su vez refuerza la presunción legal de gananciales, contenida en el art. 1.407 anterior del mismo Código, similar al actual art. 1.361 de que gozan todos los bienes del matrimonio, mientras no se demuestre que pertenecen de modo privativo al marido o a la mujer. (También las adjudicaciones de los mismos al cónyuge supérstite al disolverse la comunidad por muerte o a cualquiera de ellos en caso de separación legal). Estas aportaciones o adjudicaciones no estaban sujetas al arbitrio a tenor de la regla 1.^a del art. 515 ya comentada, pues en definitiva supone una aportación de terrenos a una comunidad o adjudicación al comunero al disolverse la misma no equiparable a transmisión a tenor de dicho precepto, ya que el ré-

(71) Como matiza Castán, no lo son con arreglo al Código: 1.º Las hechas a favor de los esposos después de casados; 2.º Las hechas en favor de los esposos, antes del matrimonio, sin consideración al mismo; 3.º Las otorgadas en favor de personas distintas a dichos esposos, aun cuando tengan su razón, causa o motivo en la misma unión.

(72) De Buen sostiene, a la luz del art. 1.383-2, que dispone su revocabilidad si el matrimonio no se celebra, que la condición es de carácter resolutorio.

gimen económico de comunidad de bienes, y lo mismo la sociedad legal de gananciales, da lugar a una forma de comunidad, aunque especial y con características «sui generis», que ha llevado a la doctrina legal a calificarlas como muy próximas a la comunidad germánica o de mano común. Además, como la comunidad carece de personalidad jurídica propia, realmente no se produce un cambio en la titularidad dominical del terreno ni por lo tanto transmisión alguna que dé lugar a la producción del hecho imponible (art. 514-1, L. R. L.). No es ocioso matizar que en los casos de adjudicación de terrenos por disolución de la comunidad de bienes o de la sociedad legal de gananciales se excluyen los terrenos que como consecuencia de la muerte o de la declaración de fallecimiento del causante pasan a sus respectivos herederos o legatarios; pues entonces es patente su transmisión «mortis causa» sujeta al arbitrio. En cambio, cuando la comunidad de bienes o la sociedad de gananciales se disuelve por otras causas ajenas a la muerte, o aun en este último caso respecto de los bienes que se adjudiquen al supérstite, es de notar que no existe la ineludible transmisión, porque éste no hereda los bienes, sino que, como enseña la doctrina legal, simplemente recupera la parte de los bienes que ya le pertenecían en vida proindiviso, en forma concreta e individualizada, como consecuencia de la disolución de la comunidad.

La aportación de los bienes gananciales se hace a una comunidad, de ahí su no sujeción y lo mismo la posterior adjudicación de estos bienes cuando ésta se disuelve. No existe transmisión al carecer la comunidad de personalidad jurídica distinta de los comuneros. Así la sentencia de 16 de marzo de 1966 (Ar. 1.319), que puede servir de ejemplo, expresa la doctrina justa y exacta, cuando dice que «siendo como es la sociedad de gananciales una comunidad de bienes, al liquidarse ésta por la muerte de uno de los comuneros, el cónyuge viudo recibe sus bienes gananciales, no a título de herencia sino como suyos propios, de lo que se deduce la inexistencia de transmisión alguna de dominio en tales casos, conforme al inciso a)-2 del art. 515, que habla de adjudicaciones a los comuneros en los casos de división total o parcial de la comunidad, en los cuales los terrenos gananciales se adjudican pero no se transmiten, doctrina sentada ya en la sentencia de 1 de junio de 1956, posteriormente confirmada en la de 18 de marzo de 1958 (Ar. 982) y en la de 10 de enero de 1959 (Ar. 141). Rechaza, pues, el Tribunal Supremo la tesis del Ayuntamiento en el sentido de que el único caso de no sujeción previsto en la L. R. L. para la disolución de la sociedad conyugal, era el relativo a los bienes privativos, y la rechaza al entender que la relativa a los bienes gananciales encajaba en la no sujeción de transmisión de los bienes de comunidad previstos en el anterior apartado a)-2. Nosotros añadimos que, aunque dicho apartado a) no existiese, al no producirse transmisión ni por lo tanto cambio de titular dominical, tampoco se realiza el hecho imponible y la no sujeción sería clara.

Entendemos que, cuando al disolverse la sociedad legal, se adjudiquen bienes gananciales al cónyuge supérstite en pago de su cuota, ello no implica transmisión, al igual que tampoco la implican las aportaciones a dicha sociedad; ahora bien, el problema más discutido por la doctrina surge cuando con motivo de la liquidación de la sociedad legal se adjudican al cónyuge en pago de su haber ganancial, terrenos privativos de otro cónyuge. En principio pensamos que en estos supuestos se produce un cambio de titularidad del bien inmueble sujeto al pago del arbitrio, ya que las excepciones son de interpretación restringida y sólo operativas cuando se adjudiquen los mismos terrenos comunes y no otros, y es evidente que los bienes privativos de los cónyuges conservan ese carácter en la sociedad legal de gananciales y por lo tanto no forman parte de la comunidad. No obstante, es lo cierto que el criterio preponderante en definitiva al amparo de la interesante sentencia del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 1966, sostiene lo contrario con base en que, a

su juicio, como enseña la doctrina legal, los bienes gananciales no se transmiten, se adjudican, y como la Ley no distingue respecto de la clase de bienes que han de adjudicarse en pago, tampoco debe distinguir el intérprete.

En efecto, el problema es discutible y pensamos que aún no existe un criterio firme de línea jurídica sobre el particular perfectamente delimitado, ya que de un lado la sentencia del Tribunal Supremo citada se limita a confirmar los Considerandos de la sentencia apelada de la Audiencia de Sevilla, en cuyo Considerando tercero se establece este criterio, y de otro lado, respecto de la generalización de la tesis sentada en los dos Considerandos de la sentencia del más alto Tribunal, precisamente en el segundo, se señalan limitaciones a este criterio. Así el Considerando tercero de la sentencia apelada dice de modo rotundo que la doctrina sobre la disolución de la sociedad de gananciales es aplicable en términos generales e incluso cuando en pago de su haber ganancial «se adjudiquen al viudo bienes privativos del otro cónyuge, pues, aparte de que donde la Ley no distingue no se debe distinguir, sea cual fuere la opinión que en el plano teórico se sustente sobre la naturaleza jurídica de las operaciones liquidatorias de la sociedad conyugal entre el cónyuge supérstite y los herederos del premuerto, es evidente que el primero de ellos, ni en el acto del fallecimiento de su cónyuge ni en el de partición ulterior, incrementa en lo más mínimo la cifra de su patrimonio, y al recibir su adjudicación en pago de la mitad de gananciales, no se produce tampoco transmisión alguna de dominio, sino una mera transformación de un derecho individualizado sobre bienes determinados y específicos, que los mismos pueden ser bienes de los comprendidos en el art. 1.404 del C. C., que otros privativos del difunto, que a tal efecto figuran en el inventario, como de uso normal y regular; otra interpretación conduciría a una excesiva desorbitación de la técnica jurídica y sobre todo a forzar también excesivamente la realidad de las cosas, como sería la de presumir en estos casos una primera adjudicación sobre bienes específicamente gananciales, seguida de una permuta con otros del patrimonio particular del difunto, que no es lo que en estos casos suele suceder, ni en el terreno práctico ni en el teórico». El cuarto Considerando siguiente estima que en el caso concreto no existe ánimo de fraude fiscal.

Templa la cuestión el segundo Considerando de la sentencia del Tribunal Supremo al hablar de que «aunque con carácter general el problema desde el punto de vista fiscal, pudiera no ajustarse estrictamente a las conclusiones jurídicas privadas, ya que pueden producirse supuestos en los que se aprecia la posibilidad de que a través de la liquidación de la sociedad conyugal y por adjudicación de determinados bienes privativos de los cónyuges, se eluda indebidamente al pago del arbitrio, en el caso concreto que nos ocupa, las adjudicaciones se hicieron conforme a criterios de absoluta normalidad, conforme a lo que era evidentemente aconsejable, sin que por ello, como se dice acertadamente en la sentencia apelada, pueda presumirse actuación en fraude de la normativa reguladora de la exacción».

Expuesto lo relativo al juego de los bienes gananciales, pasaremos ahora al estudio de la incidencia de los bienes dotaes que era en esencia, una de las modalidades del régimen de separación de bienes, aunque la dote, como figura jurídica —hoy desaparecida— podía convivir con otros regímenes económicos matrimoniales.

d') Bienes dotaes.

Sabido es que entre los bienes privativos de la mujer casada antes de la reforma de 1981, cabía distinguir la dote estimada, la dote inestimada y los parafernales, esto es: a) Entregada en propiedad al marido; b) Entregada a su administración, y c) Retenida su propiedad y administración.

Los bienes de la dote estimada se transferían en propiedad al esposo, previa su valoración o tasación en el momento de su constitución. El marido adquiría los bienes y era simplemente deudor de su importe en el momento de la disolución de la sociedad conyugal. Al pasar el dominio de modo definitivo al marido (así lo disponía el art. 1.346 del C. C.), se producía una transmisión que si afectaba a terrenos sujetos obligaba a contribuir por el arbitrio; otro tanto ocurría si al disolverse la sociedad conyugal se adjudicaban a la mujer en pago de la dote estimada los mismos terrenos u otros distintos, pues entonces se producía un nuevo hecho imponible sujeto al impuesto. Si se devolvían los mismos bienes, la base del incremento de valor se formaba desde la constitución de la dote hasta la transmisión que cerraba el período; en cambio, si se adjudicaban otros terrenos distintos, el período para la determinación de la base del incremento de valor se iniciaba desde la adquisición de estos terrenos hasta la adjudicación o transmisión que cierra el período. En realidad convenían los autores en que, en estos casos, debía dulcificarse el trato fiscal con limitaciones de los tipos impositivos, con la justificación de que estas relaciones inciden de un modo sustancial dentro del derecho de familia, digno de protección, sobre todo en este caso concreto para proteger a la mujer, ya que los bienes en definitiva se entregaban al esposo para ayudar a las cargas familiares.

No sucedía lo mismo, sino lo contrario, cuando se trataba de la dote inestimada, carácter que debía presumirse dentro del régimen económico de la sociedad legal de gananciales, cuando en las capitulaciones no se determinaba la calidad de la dote (art. 1.346 del C. C.), ya que su propiedad no se transfería al marido, conservándola la mujer.

En consecuencia, opinamos que esta aportación de bienes privativos y, en su caso, su adjudicación al disolverse la sociedad no implicaba ninguna transmisión sujeta al arbitrio y debía estimarse no sujeta (art. 514-1 de L. R. L.), y en último extremo comprendida en la regla b) del apartado 2 del art. 515 de la L. R. L., incluso pese a que el art. 1.357 del C. C. concedía al marido la administración y usufructo de los bienes que constituían la dote inestimada; en primer lugar, porque se trataba de un usufructo complejo familiar más cerca de la administración que de la propiedad; y en segundo lugar, porque en todo caso suponía una aportación a la sociedad conyugal de una facultad del dominio no sujeta en ese momento, ni en el de su disolución, por la aludida regla. Todo con la salvedad de que se adjudicasen los mismos terrenos aportados con este carácter y no otros.

e') Bienes privativos.

En cuanto a los bienes de carácter parafernial — hoy suprimidos como tales — que la mujer aportaba al matrimonio, al conservar ésta el dominio e incluso — lo que se presumía — su administración, era clara la ausencia de transmisión de dominio a favor de otra persona, tanto en las aportaciones como en las adjudicaciones correspondientes al disolverse la sociedad y por lo tanto su no sujeción al arbitrio. Esto es, que si por adjudicación se devolviesen los mismos terrenos, en calidad de dotales inestimados o de parafernales aportados, no surgiría el devengo del arbitrio por no existir en estos casos transmisión alguna del dominio y además estar exceptuado en la Ley.

Igual conclusión se alcanzaba respecto de los bienes privativos del marido, que en principio están también marginados del arbitrio, tanto en su aportación como en su adjudicación cuando se liquida la sociedad conyugal.

El criterio expuesto era tradicional en el orden legal y apareció perfectamente puntualizado ya, en la Real Orden del Ministerio de Hacienda, de 10 de mayo de 1922.

d) Expediente de dominio y cesiones gratuitas.

El apartado c) del art. 515 de la L. R. L. excluía los expedientes de dominio y actas de notoriedad cuando se hubiere satisfecho el arbitrio por el título alegado con motivo del mismo. En este caso, estábamos ante un acto no sujeto. Si el impuesto no se hubiere pagado, daba lugar a que la Ley estimase la ficción de la transmisión, razón por la cual se tratarán al final de este capítulo.

Cesiones gratuitas.

Finalmente, el apartado 2-d) del art. 515, comentado, excluía las cesiones gratuitamente hechas al Municipio de la imposición para la realización de obras y planes de urbanización.

Algunos autores estimaban, en primer lugar, que esta norma tenía más adecuado encaje en el art. 520 de la L. R. L.; y en segundo lugar, que era innecesaria al estar comprendida ya dentro del apartado b) de este precepto, ya que en el supuesto de una transmisión gratuita, era evidente que el sujeto pasivo del impuesto sería el propio Ayuntamiento declarado exento en este apartado.

3. Estudio específico de algunas transmisiones del dominio de terrenos.

Terminado ya el estudio del concepto general y legal de la transmisión de dominio de terrenos sujetos, destacaremos ahora aquellas figuras jurídicas, actos o contratos concretos generadores de transmisión de dominio de los terrenos, que por su especial relieve o complejidad merecen una atención específica; para lo cual nos parece adecuado ajustarnos dentro de un orden sistemático a la bivalente clasificación de las transmisiones en onerosas y lucrativas, trascendente en el orden civil y fiscal, más en consonancia con las peculiaridades del arbitrio, que incluso aludía a esta clasificación en más de un precepto, que la ya tradicional en el impuesto de derechos reales, hoy general de transmisiones, que distingue entre las «inter vivos» y las «mortis causa», contratos-sucesiones.

A. *Transmisiones onerosas.*

Básicas en el arbitrio de plus valía y en el actual impuesto, comprendían siempre un porcentaje mayoritario dentro de lo que podemos llamar «demografía» de actos sujetos a esta exacción. En ellas se engloba todo el movimiento voluntario o tráfico económico de los terrenos, en especial de los solares, especulativo o no, que llena el fundamento filosófico de este arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos. Es en las aludidas transmisiones onerosas donde se realiza plenamente, hasta el extremo de que en algunas legislaciones extranjeras, este impuesto no alcanza a las transmisiones hereditarias, como sucede en las que siguen el patrón italiano, precisamente porque estas sucesiones están forzosamente al margen de toda idea especulativa; cierto que la normativa española las engloba, si bien con limitación en los tipos, por aplicación a las mismas del beneficio de la «cuota tope». Es, pues, dentro de las transmisiones onerosas, donde los tipos y por lo tanto las cuotas del arbitrio son operativas en todo su esplendor, aunque el empleo de este vocablo en materia impositiva pueda tildarse sospechoso de cierta ironía. Existe, pues, en la clasificación referida, esta circunstancia diferenciadora con relación al impuesto de derechos reales, en donde, por el contrario, las sucesiones constituyen la pieza maestra del sistema, con plenitud de tipos y por lo tanto de cuotas, etc. Otra de las diferencias, por citar las más significativas, es la relativa a la persona obligada al pago del arbitrio que en las transmisiones onerosas es en definitiva el enajenante, o sea, el que se aprovecha de los aumentos de valor, aunque resulte en principio obligado formalmente y por razones de seguridad el adquirente, que luego repercutirá sobre aquél; mientras que en las transmisiones a título lucrativo el obligado al pago es siempre el adquirente o sucesor beneficiado con el incremento de valor que opera la transmisión, sin posibilidad en absoluto de repercutir sobre nadie el arbitrio.

a) La compraventa.

Se ha de hacer constar que la más frecuente forma jurídica de transmisión onerosa voluntaria de terrenos es precisamente la compraventa, que no presenta en su forma común ninguna particularidad digna de mención a los efectos de la liquidación del arbitrio o del impuesto de plus valía. Unicamente, conviene puntualizar que la promesa de venta u opción de compra, no implica en sí misma una transmisión del dominio del terreno sujeto, ni total ni parcial, razón por la cual queda fuera de la esfera del impuesto. Sin embargo, es de notar que bajo fórmulas de pre-contrato y opciones de venta, se encubren algunas veces verdaderas compraventas efectivas como son muchas otorgadas por urbanizadoras; circunstancia que aconseja, por prudencia, un análisis detallado de cada uno de los supuestos de hecho, porque los contratos son los que son y no lo que las partes digan (73) y de esta forma depurar todos los supuestos sospechosos de simulación o disimulación, para evitar el fraude del arbitrio o del impuesto, sobre todo teniendo en cuenta que en el derecho español la compraventa es un contrato meramente consensual, que se perfecciona, cualquiera que sea la forma en que se celebre, cuando el comprador y vendedor se pongan de acuerdo sobre la cosa y el precio aunque ni una ni otro se hayan entregado (art. 1.450 del C. C.). Sin olvidar que en todo caso, máxime si se trata sólo de un compromiso de venta, carece de interés para el arbitrio, ya que necesita de un acto posterior eficaz para provocar la transmisión del dominio; y en segundo lugar, conviene advertir que a ultranza en las compraventas de terrenos, únicas que interesan al arbitrio, la resolución del contrato por falta de entrega del precio o de la cosa no opera de modo automático, pues aunque no se entreguen en los plazos fijados y se convenga de modo expreso la resolución, es necesario un requerimiento especial a tenor del art. 1.504 del C. C.

b) La permuta.

Se refiere a ella el art. 1.538 del C. C., cuando expresa que «la permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra». Como es un contrato traslativo del dominio, es evidente que, al tratarse de una doble transmisión de bienes, cuando sea precisamente de terrenos sujetos, dará lugar a una doble liquidación del impuesto a favor del Ayuntamiento o Ayuntamientos titulares de la imposición.

Si la permuta es de un bien mueble por otro, será ajena totalmente al arbitrio. Si es de bienes muebles por algún inmueble, la transmisión de éste sí está sujeta y dará lugar al hecho imponible del arbitrio y a la correspondiente liquidación a cargo del transmitente, si bien figurará como sujeto pasivo el adquirente con el oportuno derecho de repercusión. Si se trata del trueque de un inmueble por otro, dará lugar a dos liquidaciones totalmente independientes a cargo de los respectivos enajenantes (salvo pacto en contrario), pero que se exigirá como sujetos pasivos sustitutos a los respectivos adquirentes. La fecha inicial de los períodos impositivos para fijar el incremento de valor, será la de las adquisiciones respectivas; y la del cierre o momento del devengo, la de la efectiva transmisión de los inmuebles sujetos. Al ser la permuta título apto para provocar la transmisión del dominio, produce el cierre del período impositivo o devengo que implica su sujeción al arbitrio a tenor del art. 1.510 de la L. R. L. y como la permuta consta en escritura pública coincide con la fecha de su otorgamiento (Tribunal Supremo 20 de marzo de 1981, Ar. 963). Conviene advertir que en caso de resolución del contrato de permuta cuando se trata de bienes inmuebles, es necesario cumplir con el requerimiento previsto en el art. 1.504 del C. C., aplicable a la permuta, cuando preceptúa que en la venta de bienes inmuebles, aun cuando se hubiese estipulado que por falta de pago del precio en el tiempo convenido (aquí sería la de la entrega del inmueble), tendrá lugar de

(73) Declara la sentencia del T. S. de 6 de junio de 1966 (Ar. 3.162), que es principio fundamental de todo derecho del administrativo y del administrativo fiscal, inclusive, el que para la debida calificación de los negocios jurídicos hay que estar, no a los nombres que se les dé ni a su apariencia o nominalidad que ellos ofrezcan, sino a su verdadera e intrínseca naturaleza jurídica, a su realidad entrañable y definitiva.

pleno derecho la resolución del contrato, el comprador podrá pagar, aun después de expirado el término, ínterin no haya sido requerido judicialmente o por acta notarial, si bien hecho el requerimiento, el Juez no podrá concederle nuevo término. En este sentido, la sentencia de nuestro Tribunal Supremo de 21 de mayo de 1979 (Ar. 996) enseña los principios expuestos a propósito de la liquidación del arbitrio en una permuta en la que, por supuesto, se sujeta a las dos fincas permutadas, y al efecto, dice que es preciso indicar: 1.º que toda transmisión del dominio de terrenos, art. 514-1 L. R. L. «producirá el término del período de imposición y en consecuencia «nacerá en la misma fecha la obligación de contribuir» y como la permuta es un negocio traslativo del dominio, que produce este efecto respecto de las dos fincas objeto del contrato, es claro que cierra el período de imposición en cuanto a ambas naciendo por lo tanto «la obligación de contribuir» en cuanto a las dos, lo que, por consecuencia, habilita a la Administración, en primer lugar, para exigir el tributo y, en segundo lugar, para exigirlo en cuanto a las dos fincas permutadas, en la medida en que, en cada una de ellas, se haya producido el incremento de valor, estando así justificada la emanación de dos liquidaciones distintas»; 2.º que aunque los actores entienden que las liquidaciones han de girarse a cada una de las partes contratantes, en razón del terreno que entreguen y no por el que reciben, es lo cierto que el art. 518 de la L. R. L. ordena exigir el arbitrio como sujeto pasivo obligado con la administración, al adquirente, lo que significa que la liquidación a practicar a cada una de las partes por el contrato de permuta, es la correspondiente al terreno que recibe, pues en este sentido, es adquirente, sin perjuicio de que después, salvo pacto en contrario, pueda repercutirse sobre el enajenante el importe del gravamen que legalmente recaiga sobre éste».

Hechas las puntualizaciones precedentes, la liquidación de la permuta seguirá ya las reglas generales de liquidación de las compraventas, que no ofrecen complejidad alguna.

c) Adjudicación en pago y para pago de deudas.

a') La adjudicación de bienes en pago de deudas, se concibe como una compraventa especial en que el crédito actúa como precio de la cosa. En realidad es un contrato «sui generis» consensual y bilateral, en virtud del cual el deudor transmite al acreedor ciertos bienes que los acepta en pago de una deuda determinada; en definitiva, es una forma jurídica de extinción de las obligaciones.

No obstante, al margen de su calificación jurídica, desde la óptica del arbitrio aparece clara una transmisión que cuando afecta a bienes sujetos, origina el pago del arbitrio. Sus reglas de liquidación son similares también a las del contrato de compraventa. Por lo tanto, el incremento de valor se calculará desde la adquisición anterior hasta la fecha en que se produce la nueva transmisión (74).

(74) Se produce una adjudicación de bienes en pago de deudas, no sólo cuando el acreedor recibe los bienes en pago de su deuda, sino también cuando una persona los recibe en propiedad, al mismo tiempo que asume como recíproca prestación, la obligación de pagar determinados débitos. Así lo entendió y enseña nuestro T. S. en la sentencia de 20 de diciembre de 1977 (Ar. 4.798), en un caso de adjudicación en propiedad de ciertos bienes inmuebles en partición hereditaria, con la obligación de asumir y satisfacer todas las deudas de la herencia. La sentencia recuerda primero la doctrina que, interpretando el art. 1.068 del C. C., señala que la sucesión se produce por el fallecimiento del causante y que la partición complementa la transmisión sobre determinados bienes de la herencia —sentencia de 12 de febrero de 1944, Ar. 233— sin que pueda considerarse como acto traslativo de propiedad, pues no tiene otro efecto que el de transformar un derecho impreciso por otro que se individualiza y concreta sobre bienes ciertos —sentencia de 19 de junio de 1959— y después matiza que las adjudicaciones de bienes para pago de deudas hechas en el cuaderno particional en pleno dominio a «M., S. A.», a cambio de la asunción por parte de ésta, de la obligación de atender al pago de todas las deudas de la herencia, no es un mero fidecomiso de entrega de bienes para con su venta satisfacer ciertas deudas; y por lo tanto esa adjudicación en pleno dominio, supone: 1) una atribución de la titularidad dominical que constituya una verdadera transmisión de propiedad de terrenos, hecho imponible de los comprendidos en el art. 514-1 de la L. R. L.; 2) esta transmisión para pago no constituye una mera declaración de una titularidad preexistente en forma de comunidad de derechos, ya que ninguno ostentaba la mencionada sociedad a que se adjudicaren los expresados bienes, por lo que su adjudicación produce «ex novo» el efecto constitutivo del desplazamiento del dominio y por efecto de la partición y no antes, y 3) que esta entrega en pleno dominio de bienes hereditarios a cambio de que por el adquirente se abonen estas deudas de la herencia, no constituye un contrato lucrativo sino oneroso del tipo de los innominados «do ut facias» y desde luego «inter vivos».

b') La adjudicación para pago de deudas.

Corresponde a otra figura distinta de la dación en pago, en virtud de la cual una persona recibe el encargo o comisión de vender unos bienes, para con su importe satisfacer unas deudas determinadas (75). Aun cuando la misma afecte a bienes inmuebles, esta figura jurídica típicamente fiduciaria no está en principio sujeta al arbitrio, ya que esta adjudicación para vender no entraña una transmisión definitiva en sí, sino meramente formal o provisional para su venta (*datio in solutum*), en cuyo momento sí se producirá y dará lugar a la correspondiente liquidación. Además la adjudicación o encargo se hace sin contraprestación; no estamos, pues, ante una transmisión onerosa ni tampoco ante una liberalidad. Caso distinto será cuando los bienes inmuebles sujetos se transmitan de modo definitivo bajo pretexto de encargo de venta; en tal supuesto habrá de liquidarse el arbitrio que corresponda como una auténtica transmisión.

d) Transmisión de inmuebles sujetos para constituir contrato de renta vitalicia.

La figura la define el art. 1.802 del C. C. como el contrato aleatorio por virtud del cual el deudor se obliga a pagar una pensión durante la vida de una o más personas determinadas, por un capital en bienes muebles o inmuebles que se le transfieren desde luego con la carga de la pensión, que supone una obligación personal no un derecho real. (76).

Al respecto dice Castán que en el derecho anterior al C. C. venía confundida la renta con el censo vitalicio. Pero, añade, «en la renta vitalicia el pensionista tiene un simple derecho personal (como se deduce del art. 1.805 y confirma la Resolución de la Dirección General de los Registros de 1 de marzo de 1939)». En igual punto de vista se sitúa Albadalejo. La carga de la pensión es una obligación personal de quien recibe los bienes, no una carga que grave los bienes transmitidos (que recibe libres) sino en general del patrimonio del adquirente.

Díez Picazo y Gullón (*Sistema de Derecho Civil*, volumen II) dicen: «Si el art. 1.802 determina que la transferencia del capital se hace con la carga de la pensión, parece que el perceptor de la misma tiene un derecho de naturaleza real».

La cuestión está resuelta unánimemente en sentido contrario. Se afirma que el perceptor de la renta es titular de un derecho de crédito meramente personal. La palabra «carga», dado el defectuoso término legal, no es sinónima de carga real o de derecho real».

Esto es así como lo confirma el que el impago de la pensión no produce la resolución del contrato. No obstante pueden pactar libremente las partes dicha resolución del contrato si se incumple la obligación de pagar las pensiones (sentencias T. S. de 13 de mayo de 1959, 14 de octubre de 1960 y 15 de enero de 1963 entre otras). También opera la resolución del art. 1.124, si no se paga ninguna pensión.

Indudable que cuando como capital se transmiten terrenos, se producirá el hecho imponible del arbitrio y nacerá la obligación de contribuir a cargo del pensionista o transmitente, si bien se deducirá del valor del inmueble la carga que corresponda de la pensión. Aunque nada dice concretamente la Ley, es equitativo que se descuente, cual ocurre en el impuesto de derechos reales, hoy transmisiones. La pensión disminuye, como es notorio, el valor del terreno transmitido en

(75) Se adjudican los bienes para pagar, no en pago de deudas, y con bastante frecuencia se acude a esta socorrida fórmula jurídica en las particiones hereditarias, para pago de deudas y gastos, sobre todo, de los del propio contador-partidor si lo hay.

(76) La obligación de pago de la renta es puramente personal. No constituye carga real sobre el terreno, pese a los términos del art. 1.802 del C. C. Si así fuese estaríamos ante un tipo especial de censo o carga real perfectamente viable a tenor del principio de la autonomía de la voluntad.

la medida que le afecte, y por lo tanto el incremento de valor, y debe aplazarse su liquidación hasta que ésta se extinga. Dicha pensión ha de capitalizarse al 4 % anual, igual que en los censos reservativo y enfiteútico, circunstancia que se reflejará no sólo en la liquidación sino también en la operación de cálculo del tipo. Bien entendido que cuando concurren bienes muebles e inmuebles, sólo se rebajará la parte proporcional de la pensión que a éstos corresponda (77).

e) Transmisiones de inmuebles en transacción.

Se refiere a la transacción el art. 1.809 del C. C. para definirla como un contrato por el que las partes dando, prometiendo o reteniendo alguna cosa evitan la promoción de un pleito o ponen término al que había comenzado. En realidad se sustituye una relación jurídica dudosa e incierta por otra cierta, mediante recíprocas concesiones señaladas en el citado artículo; es pues un contrato oneroso y bilateral que cuando implica una transmisión de terrenos sujetos, dará lugar al devengo del arbitrio y generará la obligación de contribuir. Ahora bien, se impone analizar cada caso concreto para determinar si los términos de la transacción implican una transmisión o cesión de terrenos de una persona a otra, en cuyo caso encaja perfectamente dentro de la esfera del arbitrio, o bien si por el contrario no da lugar a una verdadera transmisión de terrenos, porque sólo se limita a renunciar a una pretensión, y reconocer un derecho discutido que ya se encontraba en poder de una de las partes, en cuyo caso la transacción queda fuera del arbitrio estudiado.

En caso positivo la liquidación se girará en general por las mismas normas que el arbitrio establece para las compraventas.

f) Aportación de bienes sujetos a sociedades.

La transmisión del dominio de los terrenos es uno de los factores del hecho imponible. Descansa en la idea esencial de que en realidad se produzca un cambio en la titularidad dominical de los mismos; esto es, que exista un traspaso del derecho de propiedad de una persona a otra. En consecuencia, es necesario para la transmisión que exista, al menos una dualidad de personas, sean jurídicas o no: una enajenante y otra adquirente.

Esta idea fundamental es imprescindible tenerla presente para calificar la aportación de bienes sujetos a las sociedades, ya que si la aportación se hace a una comunidad de bienes que carece de personalidad jurídica y lo mismo la adjudicación en caso de disolución a los partícipes de los mismos bienes, quedará marginada del arbitrio por inexistencia de transmisión, aparte de lo especificado expresamente en el apartado a)-2 del art. 515 de la L. R. L. ya comentado.

Este criterio se destaca dentro de la doctrina legal en numerosas sentencias del Tribunal Supremo, así la de 29 de mayo de 1969 (Ar. 1.081), al igual que las anteriores de 22 de marzo de 1963 y de 9 de noviembre de 1965, sientan la doctrina de que la comunidad no crea una persona distinta de la de sus partícipes, por eso pueden usar y disfrutar todos de la cosa común, con tal de respetar el derecho de los demás condueños, pues a cada uno le pertenece una porción ideal proindivisa de los bienes; de ahí su encaje en la disposición a)-2 del art. 515 de la L. R. L.; pero no sucede lo mismo cuando se aporten los terrenos a una sociedad inmobiliaria o de otro tipo (78), ya que esta aportación constituye una transmisión de bienes del patrimonio de los aportantes al de la sociedad. La segunda sentencia citada insiste

(77) La fórmula general de capitalización es: $\frac{\text{Pensión anual} \times 100}{4}$ o de forma más simple multiplicarla por 25.

(78) La sentencia del T. S. de 24 de febrero de 1956 (Ar. 1.389) declara que la aportación que los señores X hicieron a una inmobiliaria del terreno dedicado a prado, al constituir esta sociedad en 1946, recibiendo a cambio de tal aportación, un cierto número de acciones por el terreno transmitido, no puede entenderse nunca como una aportación a una comunidad, pues la sociedad tiene personalidad jurídica.

en que «cualquiera que sea la calificación que merezca en el aspecto doctrinal, en el jurídico tributario supone una transmisión de bienes con cambio de titularidad, que es lo que constituye el presupuesto al que la norma fiscal supedita el nacimiento de la obligación tributaria. En resumen, cualquier aportación de terrenos de una persona física o jurídica a una sociedad con personalidad jurídica propia, dará lugar a la exacción del arbitrio; tanto se efectúe la aportación o transmisión de terrenos en el momento de su constitución, como en el de fusión de sociedad por absorción del patrimonio de una sociedad por otra o bien por aportaciones posteriores, y lo mismo las adjudicaciones o transmisiones que sean consecuencia de su disolución en que los terrenos pueden venderse o adjudicarse a los mismos socios. Sólo no están comprendidas las transformaciones de un tipo de sociedad a otro, que no crea una nueva personalidad jurídica distinta; sobre todo cuando se impone por la Ley. Así dice el art. 140 de la Ley de 5 de abril de 1951, que la transformación de sociedades colectivas, comanditarias o de responsabilidad limitada en sociedades anónimas prevista en la Ley, no afectará a la personalidad jurídica de la sociedad transformada. Lo confirma la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de noviembre de 1965, que en un caso de transformación de sociedad regular colectiva en anónima, declara inaplicable el arbitrio, al no existir transmisión de los terrenos cuando permanecen en dominio de los mismos titulares jurídicos, ya que la L. S. A. dispone en el art. 137, que la transformación efectuada con arreglo a los anteriores artículos no cambiará la personalidad jurídica de la sociedad que continuará subsistiendo bajo la forma nueva; por eso ese precepto es consecuente con el referido art. 140. De ahí que en cualquier transformación dentro de la nueva Ley, la personalidad jurídica de la sociedad que se transforma, no sufre alteración alguna, siendo la misma sociedad la que subsiste bajo la nueva forma, y así en el considerando siguiente añade que esto sentado, la transmisión de bienes, concepto obligado para la existencia de un plus valor supone la existencia de dos sujetos o personalidades diferentes, un enajenante o transmitente y un adquirente, circunstancias que no se dan en el caso de autos, en donde la transformación de la sociedad de referencia llevada a cabo por escritura de 4 de enero de 1961, ante el Notario de Eibar, conserva su personalidad por imperativo de los preceptos antes citados y en consecuencia, no se produce la transmisión patrimonial que determina el arbitrio de plus valía para poder ser exigible».

Termina la sentencia con la declaración de que estos supuestos de transformación no contradicen el criterio sentado en otras sentencias para el caso de disolución de sociedad para la creación de otra nueva de forma distinta, en donde se ha mantenido la exigencia del arbitrio precisamente por entender que concurre el hecho de la transmisión, al tener la nueva sociedad una personalidad jurídica distinta, circunstancia que no concurre en las supuestas transformaciones previstas por la Ley.

Por lo tanto, la constitución, como la fusión por absorción, o disolución de sociedad, que impliquen transmisiones de inmuebles de una persona a otra, permanecen sujetas al arbitrio de plus valía.

Dentro de la constitución de sociedades no sólo estarán sujetas las aportaciones de terrenos de los socios al fondo común o social en su constitución, sino cualquier transmisión por aportación posterior, como consecuencia de cualquier ampliación de capital o de modificaciones o de integración de nuevos socios que realicen a su vez aportaciones de terrenos a la sociedad.

Conviene también puntualizar que en estos casos el período se inicia en el momento de la anterior adquisición del inmueble por el enajenante y se cierra en el instante de su definitiva aportación al fondo social; pues no basta el acuerdo de

aumento de capital ni por supuesto la obligación de ampliar o compromiso de efectuar esta aportación, a tenor de lo dispuesto en el art. 1.681 del C. C., cuando expresa que cada socio es deudor a la sociedad de lo que ha prometido aportar a ella y queda incluso sujeto a la evicción.

En la modificación de sociedades personalistas por entrada de nuevos socios la regla general, como ya se enunció, determina la sujeción al arbitrio por las aportaciones de terrenos que los nuevos socios efectúen al fondo común o social; lo mismo que cuando dichas aportaciones se producen en el momento de su constitución. Caso distinto se presenta cuando en estas sociedades se prevé que por muerte de uno de los socios, continúa la sociedad con los herederos del premuerto; supuestos que estimamos no sujetos al arbitrio por la simple razón de que sólo se produce un cambio en la persona del socio que no supone extinción de la sociedad y en consecuencia no se realiza ninguna nueva transmisión de los terrenos aportados; circunstancia que no exime del arbitrio cualquier nueva aportación de inmuebles sujetos efectuada a la sociedad por los herederos del socio fallecido.

La fusión de sociedades, por absorción o no, cuando se realiza de acuerdo con los principios normativos de la Ley sobre concentración de empresas o al amparo de beneficios fiscales de petición previa a los que se condiciona la operación (acción concertada), entendemos que no da lugar a la exacción del arbitrio de plus valía respecto de los terrenos sujetos. No sucede lo mismo cuando fuera de los casos indicados se produce la fusión por incorporación de una sociedad que se disuelve para que su patrimonio se incorpore en bloque a otra; en realidad estamos ante un caso de absorción y en consecuencia los terrenos de la sociedad absorbida se transmiten a otra persona distinta de donde deviene la obligación de tributar por el arbitrio por las mismas reglas de la compraventa. El inicio del período imponible será el de la adquisición del terreno por la sociedad absorbida, salvo caso de devengo posterior de la tasa de equivalencia, en que privará el del término del período decenal, y el cierre del mismo será el de la absorción por la otra sociedad, que implica la transmisión de la propiedad de los terrenos.

Citaremos como exponente de la confirmación de este aserto, la sentencia de nuestro Tribunal Supremo de 22 de octubre de 1962 (Ar. 3.834), al decidir un caso concreto sobre el pago del arbitrio de plus valía en el Ayuntamiento de El Ferrol, con motivo de la absorción de la S. G. G. E. S. A. por F. S. A. en que constaba de modo fehaciente que la primera se extinguió por consecuencia de su total absorción por la segunda, sin liquidación, traspasando a ésta en bloque todo su patrimonio, es decir, que a «prius» se hizo la absorción y en supeditación a la eficacia de esta absorción, o sea, a «posterius» se produjo la de disolución y extinción de la S. G. G. E., sin liquidación, lo que equivale a decir que existió una transmisión del activo y pasivo de una a otra sociedad, y, en consecuencia, han de sujetarse al arbitrio de plus valía los terrenos urbanos que pasaron de una a otra; pues dados los términos amplios en que se establece la obligación de contribuir por este arbitrio en el art. 514 de la L.R.L., toda transmisión de terrenos produce el nacimiento de la obligación de contribuir, sin exceptuar las transmisiones que se realicen por consecuencia de la fusión por absorción de una sociedad mercantil por otra; ya que no puede dudarse que existió una transmisión de dominio que es lo único que exige el arbitrio. Rechaza a su vez esta sentencia las alegaciones de que no procedía liquidar por el arbitrio al estar ya sujetos los terrenos a la Tasa de Equivalencia; la Sala estima que son dos modalidades autónomas y compatibles, por lo que nunca se incide en doble imposición; la modalidad ordinaria es una exacción indirecta sobre el tráfico de terrenos y la tasa periódica es directa por la permanencia de la propiedad de los mismos durante un período determinado en manos de sociedades calificadas de permanentes, lo

único que ocurre en este caso es que el inicio del período será el del cierre del período decenal (79).

Si la Sociedad se rescinde respecto de uno o varios de sus socios y a éste se le adjudica en pago de sus derechos sociales terrenos sujetos, se provocan transmisiones sujetas al arbitrio por cada uno de los terrenos que se adjudican.

Si la disolución es total, también es evidente que las transmisiones de terrenos sujetos que se verifiquen como consecuencia de la liquidación del haber social, estarán sometidas al arbitrio, tanto si los bienes inmuebles se venden como si se adjudican a acreedores e incluso si se devuelven a los mismos socios que los aportaron; ya que el cambio de titular dominical es claro desde la sociedad propietaria al nuevo adquirente. Las liquidaciones del arbitrio en estos casos serán tantas como terrenos o fincas objeto de transmisión; ésta cerrará el período impositivo y la anterior adquisición o el cierre del último período decenal si es posterior marcará el comienzo del mismo.

g) Aportación de fincas a Concentración Parcelaria o Reparcelaciones Urbanas.

En principio estas aportaciones, hoy de gran actualidad, se encuentran al margen del arbitrio de plus valía, esto es, no sujetas al impuesto. La razón sigue siendo la misma: no se produce una real transmisión o traspaso entre dos titulares distintos del dominio, por el mecanismo de la aportación de los terrenos y posteriores adjudicaciones. Se trata de formas de transformación o sustitución de propiedad que normalmente tienden a adjudicar, si es posible, la misma finca aportada y aunque así no ocurra, domina el criterio de sustitución sin solución de continuidad alguna, como si inicialmente se aportasen los terrenos a una especie de comunidad coyuntural y transitoria para su transformación y adjudicación.

El Estado propicia esos sistemas en aras del bien común; de ahí que la normativa trate de evitar todos los inconvenientes posibles a los interesados, incluso los fiscales. Por eso en el campo conceptual se estima en principio que la aportación de terrenos a estos fines y su posterior adjudicación, aun cuando las fincas adjudicadas no sean las mismas o resulten modificadas, en realidad supone que la propiedad anterior se extiende sin variación a la nueva adjudicada, aun de reemplazo. Se asimila en definitiva la aportación de la finca como si se efectuase momentáneamente a una comunidad para su adjudicación y por lo tanto no equiparable a una transmisión a los efectos del arbitrio, ya que la comunidad concede personalidad jurídica (510-3 L. R. L.).

Con relación concreta a la aportación de una finca a reparcelación, la interesante sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1975 (Ar. 3.097) aclara sobre el particular al enjuiciar un caso sobre determinación inicial del período imponible que la aprobación de la reparcelación no supone una transmisión como pretende el recurrente, y al efecto razona (80) que por el juego de la aportación de fincas y posterior adjudicación de parcelas, derivado de los proyectos de reparcelación, no se produce una auténtica transmisión del dominio que autorice a la imposición del arbitrio —lo que tampoco ocurre en el supuesto de evidente analogía con el actual, que se menciona en el número 3 del considerando anterior (art. 510-3—, llegándose a producir solamente una modificación de la propiedad, en la transmisión a que se alude en el art. 82 de la L. S.).

(79) Por el contrario, la absorción acordada en 1982 de «F.» por «U. E. M.», al amparo de la Ley de concentración de empresas y supeditada a la concesión de beneficios fiscales y por supuesto a la autorización de cambio de titular en las concesiones no pagará el impuesto.

(80) Que de las normas de la L. R. L. resultaba: «1.º que el período impositivo era el tiempo durante el cual el terreno pertenece a un mismo propietario —art. 510-2—; 2.º que en el arbitrio se computaba a partir de la transmisión inmediata anterior —art. 510-2—; y 3.º que no se consideraban a estos efectos transmisiones de dominio, entre varias, las aportaciones de bienes a una comunidad hechas por los partícipes ni las adjudicaciones a los comuneros en los casos de la división total o parcial de la comunidad —art. 515-2, letra a)».

h) Terrenos sujetos al arbitrio adquiridos en subasta.

La transmisión de los terrenos sujetos al arbitrio y lo mismo en el impuesto, aunque lo sean en virtud de cualquier tipo de subasta, notarial, judicial o administrativa, están sometidas a la exacción; ya que, aun cuando la normativa de la L.R.L. no las mencionaba de modo específico, estaban englobadas como cualquier transmisión de dominio de los terrenos sujetos, que provocaba de modo necesario el devengo de la exacción. La jurisprudencia era unánime en este sentido, como se reflejaba entre otras en la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de junio de 1966 (Ar. 3.162) en un caso de subasta judicial de una finca para extinguir la comunidad y en la de 21 de junio de 1965 (Ar. 3.596) cuando expresaba que por tratarse de la adjudicación de un inmueble en transmisión no alcanzada por exención alguna, el adquirente es el adjudicatario que voluntariamente acudió al procedimiento y si bien es cierto que las enajenaciones de bienes urbanos hechas en subasta no estaban contenidas especialmente en la normativa (L. R. L. y R. H. L.) es evidente que por aplicación analógica del apartado b) del art. 518, dichas transmisiones daban lugar al devengo del arbitrio, porque en las exenciones comprendidas en el art. 520 no se englobaba ninguna que afectase a enajenaciones en subasta.

a') Fecha del devengo y precio a efectos del arbitrio y remate en favor de tercero.

Admitida hoy sin discusión esta tesis de la sujeción de las transmisiones de terrenos por subastas, únicamente presenta cierto interés precisar el momento del devengo o cierre del período y sí ha de tenerse en cuenta de modo necesario el valor de adjudicación, obtenido en las mismas dada la objetividad con que se produce.

El primer problema se decidió ya por la jurisprudencia en favor de la fecha de la aprobación de la adjudicación efectuada, o sea, que cierra el período la fecha del auto o resolución administrativa aprobatoria de la adjudicación del inmueble y servirá de fecha inicial la de la adquisición del mismo por el anterior titular del dominio.

En cuanto al segundo problema, no cabe olvidar que el incremento de valor de los terrenos durante el período impositivo se concretaba, como ya dijimos, y se concreta hoy en el impuesto, a los valores medios del mercado, que eran precisamente los señalados en los índices unitarios de precios, de absoluta obligatoriedad para determinar el valor del terreno sujeto al cierre del período impositivo. Sólo cuando se trataba de fijar el valor inicial en una transmisión originada en una subasta, podía optar el Ayuntamiento en forma legal por el de subasta, pero no de modo necesario, aunque creemos que sólo procedía esta opción cuando no existiesen índices.

Especial mención merece el remate en favor de tercero. Como colofón de este inciso hemos de referirnos al caso en que el adjudicatario en las subastas haya postulado en calidad de ceder el remate a un tercero. A nuestro juicio, a la vista del art. 1.499 de la L. E. C., se liquidará una sola transmisión en favor del cesionario, cuando al mismo se otorgare la escritura de venta directamente por el deudor o por el Juzgado.

Si la declaración de haber hecho la postura para ceder se formula después de celebrada la subasta, no tendrá aplicación lo dispuesto en este párrafo y se liquidarán dos transmisiones distintas: una, al adjudicatario del remate, y otra, al cesionario de aquél.

La exégesis de este precepto de excepción ha de ser siempre restringida; en efecto, si se acude a dicha subasta y en ella se hace uso del derecho a ceder el remate a un tercero, es evidente que al otorgarse la enajenación a su favor en la escritura correspondiente, se girará al cesionario una sola liquidación por el impuesto, cuyo período impositivo se iniciará en la fecha de la adquisición inmediata del dominio

por el enajenante. En otro caso, si no se ajusta a la norma, se girarán dos liquidaciones, una al adjudicatario, y otra de éste al tercero. Sin embargo, en la práctica, esta última transmisión, al corresponder a un período impositivo muy breve es normal que quede fuera de la sujeción al arbitrio por falta de incremento de valor, o sea de los factores integrantes del hecho imponible.

i) Expropiación forzosa.

Siempre fue un problema de lo más controvertido en la aplicación del arbitrio y ahora del impuesto, decidir si en los casos de expropiación forzosa de terrenos sujetos, se produce o no la transmisión prevista como uno de los factores integrantes del hecho imponible.

Son tradicionales dos corrientes de opinión contrarias. La primera favorable a la no sujeción, por entender que no opera en los casos de expropiación forzosa de terrenos la transmisión prevista en la Ley; fue defendida con ardor, entre otros autores, por Silván, y aceptada desde el principio por repetidas sentencias del Tribunal Supremo. En esencia, el autor citado apoya su tesis en los argumentos siguientes: 1.º Desde su origen histórico, el arbitrio se implantó con la finalidad de gravar el incremento de valor de los terrenos, cuando se materializa a medio de una enajenación voluntaria a través de las distintas figuras que regula nuestro C. C. (compraventa, permuta, cesión, donación, etc.); por lo tanto, no cabe incluir en este concepto la expropiación forzosa, por falta del carácter de voluntariedad en la transmisión del dominio por parte del expropiado; 2.º La ausencia en la expropiación del requisito de libertad contractual, priva al propietario de fijar el precio normal del terreno, que determine el verdadero valor en venta, por lo tanto el incremento de valor a obtener por la expropiación se hace ilusorio; 3.º Si la expropiación forzosa consagra la máxima limitación en el derecho de propiedad por razones de interés público, no parece oportuno agravar el perjuicio que la expropiación acarrea al propietario afectado, añadiendo una imposición o arbitrio de plus valía; 4.º La expropiación no puede encajarse en transmisión, ya que supone la desaparición del dominio, o sea, su privación forzosa; en consecuencia si la Ley no la sujeta de un modo concreto, la interpretación en pro de su sujeción, supone nada menos que una interpretación extensiva de preceptos fiscales no correcta en derecho; 5.º La Real Orden de 16 de noviembre de 1929, referida a un caso de expropiación de terrenos por la CAMPSA, la declara exceptuada del arbitrio cuando se realice a nombre del Estado y para el Estado, y aunque pudiese discutirse si es procedente la generalización de esa norma, siempre supone una interpretación administrativa favorable a la no sujeción, sobre todo cuando, como reconoce esta Real Orden, la expropiación se realiza por el Estado o por el Municipio de la imposición y resultaren obligados al pago del arbitrio, dado que entonces jugaría una de las exenciones previstas en el art. 520 de la L. R. L.; 6.º Que el arbitrio no podría entonces repercutirse, ya que en todo caso, y de ahí un nuevo argumento, el art. 26 de la L. E. F. de 1879 (hoy el art. 49 de la de 16 de diciembre de 1954) dispone que el pago del precio estará exento de toda clase de gastos, de impuestos y gravámenes o arbitrios del Estado, Provincia o Municipio, incluso el de pagos al Estado; 7.º Lo dispuesto en la aludida Real Orden ha sido confirmado por la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, a partir de las sentencias de 16 de noviembre de 1929 y 23 de noviembre de 1931 y 3 de noviembre de 1952 (Ar. 2.277), en el sentido de estimar improcedente cualquier deducción del importe del justo precio, dado que la cantidad señalada como precio ha de serlo libre de todo gasto, sentencias de 14 de diciembre de 1950 y 21 y 30 de mayo de 1951, como ya se ha declarado en la sentencia de 14 de noviembre de 1947, que incluso matiza que la cantidad que debe percibir el propietario expropiado debe ser íntegramente la señalada como precio

de expropiación, libre de todo gasto (sellos, timbres, plus valías) (81). Igual más adelante la de 22 de febrero de 1954 (Ar. 749) y por su especial relevancia la de 7 de junio de 1956 (Ar. 2.834) y 8 de febrero de 1971 (Ar. 421).

La primera, en su considerando segundo, expresa «que tanto la etiología del arbitrio de plus valía, como las bases fiscales establecidas desde su implantación, concuerdan en asignar teleológicamente a dicho impuesto el incremento del valor que hayan alcanzado los terrenos con ocasión de la enajenación de los mismos, y como es la enajenación la que exige el móvil del arbitrio y ella implica en el orden normal de las ideas jurídico civiles un vínculo contractual voluntario y libre en cualquiera de las modalidades que reflejan la transmisión desde la compraventa a la donación, pasando por la cesión y la permuta, y demás actos traslativos de la propiedad, hay que entender, en lógica interpretación de los preceptos reguladores del arbitrio que hablan siempre de transmisiones de dominio, que dentro de este concepto no tiene asiento la institución jurídica de la expropiación forzosa, puesto que ella choca con el de libertad individual vinculante y la absorbe y anula por razones de sumo interés público y social, privando al propietario del espontáneo impulso del consentimiento en la fijación del precio justo de la cosa transmitida, por lo que no puede decirse que reciba un incremento de valor al obtener el pago de ella. También alude a que el art. 512 de la L. R. L. no podía comprender la expropiación al hablar de transmisión de dominio, concepto alejado de aquél por su origen, sus fines y su regulación, igual la de 6 de diciembre de 1968.

La segunda sentencia, de 8 de febrero de 1971 (Ar. 421), se limita a confirmar la apelada que transcribe y de la que es importante destacar su posición en orden al art. 49 de la L. E. F. de 1954, invocado por la recurrente en contra de la liquidación girada por el Ayuntamiento que en su favor alega: a) el carácter restringido de aquel precepto que sólo se refiere al pago del precio; b) su derogación por la posterior L.R.L., y c) que en relación al caso no afecta al arbitrio la plus valía, que no es tributo que gravite sobre el precio, sino sobre el incremento de valor que con él recibe el transmitente. Así, al efecto, la sentencia apelada sostiene: que es evidente la vigencia del art. 49 de la L. E. de 1954, que aparte de su carácter especial, no pudo ser derogado por disposiciones anteriores de 17 de junio de 1945 y 3 de septiembre de 1953, ya que la de 24 de junio de 1955 de R. L., sólo es un decreto aprobatorio de un texto refundido; además de que es reconocida por la L. R. T. de 1964, que en su art. 260, ap. 5, declaró la vigencia de la exención consignada en el art. 49; que la interpretación del precepto y su aplicación al arbitrio, es correcta, pese a ser obligada su interpretación restringida por tratarse de un precepto fiscal, ya que el justiprecio de las expropiaciones estará exento de toda clase de gastos, impuestos y gravámenes o arbitrios del Estado, Provincia o Municipio, incluso el de pagos al Estado (hoy derogado); exención de carácter objetivo en sí que afecta al negocio jurídico de que se trata, convenio de expropiación, dado los elementos que generan la transmisión que le viene impuesta al propietario en beneficio de la sociedad y por otro lado el pago del justiprecio como obligada contraprestación, es decir, que quiebra el principio de la autonomía de la voluntad que no puede fijar el momento de transmisión que le viene impuesta con carácter coactivo; situación muy distinta del contrato traslativo normal que genera el gravamen; cita además las sentencias varias del Tribunal Supremo confirmatorias de este criterio como son las de 14 de no-

(81) La sentencia de 3 de noviembre de 1952 (Ar. 2.277) que declara: «La percepción por el propietario expropiado, libre de toda clase de gastos, íntegramente, de la cantidad señalada en el justiprecio gubernativo respectivo, ha de determinar también inexcusablemente la improcedencia e imposibilidad legal de la retención municipal consabida (del arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos) siendo este el sentido en que se ha pronunciado no ya tan solo reiteradamente este Tribunal, sino asimismo y muy recientemente en su sentencia del 14 de noviembre de 1947».

viembre de 1947 (Ar. 748), 7 de junio de 1956 (Ar. 2.834), 6 de diciembre de 1968 (Ar. 5.312), esta última relativa a un caso en que el terreno expropiado estaba afectado y destinado a vial y uso público por el Plan de Urbanización que originó la expropiación, declara que existen dos negocios jurídicos traslativos del dominio respecto de la finca vendida: uno, el celebrado entre dos particulares el 13 de mayo de 1959, que devenga el arbitrio de plus valía, que no puede sustituir el derecho a subrogarse en el precio de una expropiación que aún no se ha producido, y otro, que es el expropiativo llevado a cabo por el Ayuntamiento de Madrid con la propietaria el 30 de diciembre de 1959. No se puede confundir el anterior negocio jurídico (expediente de dominio) que origina el devengo, con el posterior expropiativo exento.

Decantada ya esta línea de pensamiento en la materia, la ratifica en la doctrina, Pera Verdaguer que, en su obra de «Expropiación forzosa», al comentar el art. 49 de la Ley, sostiene que la frase utilizada relativa a que «el pago del precio estará exento de toda clase de gastos», proclama una amplia exención. «En realidad se halla exento de tales gastos, impuestos y gravámenes, no sólo el hecho del pago del precio de los bienes expropiados, sino más bien el negocio jurídico; el convenio que toda expropiación forzosa implica, en cuanto equivale a una transmisión del dominio, que realiza, aunque coactivamente, el titular de los bienes en favor del expropiante; el pago del precio no es más que la ejecución o cumplimiento de una obligación atinente a una de las partes intervinientes en el negocio jurídico, en que lo sustancial —por ser su objeto— es la transmisión de tales bienes».

En igual sentido se inclina Federico de Mallón (82) cuando expresa que el acto exento «no es propiamente el pago, sino la transmisión, constitución, modificación o extinción consecutiva de los derechos del expropiante, es decir, el negocio jurídico que la expropiación implica».

En todo caso, vemos cómo la tesis evoluciona y se propugna no la no sujeción sino la exención, aunque en vez de referirla al pago del precio, como resulta del tenor literal del art. 49 de la Ley vigente de 1954, en interpretación espiritualista, se extiende a la transmisión que implica la operatividad expropiatoria; interpretación impropia, ya que se impone la interpretación estricta y no extensiva de la norma, sobre todo ante un precepto, art. 49 de la actual L. E. más restringido que el anterior derogado, art. 26 de la Ley de 10 de enero de 1879, que denota evolución legislativa que ha de estimarse intencional y no a la inversa.

No obstante el valor de los argumentos expuestos, la tesis nos ofrece serias dudas, y pensamos, como Rodríguez Moro que, al menos en el campo teórico, debe prevalecer la opinión contraria estimativa de la sujeción al arbitrio de plus valía en la transmisión del dominio provocada por el instituto jurídico de la expropiación forzosa, pese a su carácter coactivo y lo pensamos así con base en estos otros razonamientos: 1.º La esencia y filosofía del arbitrio, se basa en someter a gravamen el incremento de valor de los terrenos que obtengan sus propietarios sin esfuerzo alguno, esto es, no sólo por la capacidad económica saneada que representa, sino también al generarse esta riqueza por causas ajenas de carácter externo es equitativo devolver a la comunidad que contribuye a esa ganancia algo de la parte que le corresponde en la misma. Este incremento de valor es la razón económica querida y prevista por el legislador para establecer el impuesto; la transmisión, aunque determina el momento del devengo y el cierre del período, no es más que la fijación en el tiempo del momento en que el legislador estima oportuno señalar el nacimiento de la relación o deuda tributaria; pudo señalar ese u otro, e incluso en la modalidad de la tasa de equivalencia se grava el incremento de valor de los terrenos de las perso-

(82) En su obra «La indemnización y el justiprecio en la expropiación forzosa», Editorial Hispano Europea, 1966, pág. 311.

nas jurídicas por la simple tenencia durante un período de tiempo determinado, sin necesidad de previa transmisión; luego, lo esencial es el plus valor ajeno al trabajo del dueño, que supone una constante obligada en el impuesto; por eso no debe ceder el gravamen ante matices del devengo en que la Ley no distingue; 2.º Este principio teleológico y básico sirve de norte a la jurisprudencia en su señera función de aplicar el derecho, como hemos podido apreciar ya al tratar la doctrina legal en otros capítulos anteriores, es decir, que dentro de una correcta aplicación, la Ley tiende a evitar que estos incrementos de valor de los terrenos no queden fuera de la órbita del arbitrio; puede servir de ejemplo la línea seguida por el Tribunal Supremo en la determinación del concepto de explotación agraria, inspirada en gran parte en esta idea convergente de evitar la inmunidad fiscal a las plus valías generadas por la comunidad; 3.º Expusimos ya al comienzo de este capítulo sobre la transmisión, cómo este concepto jurídico es muy amplio y comprende tanto la enajenación como la sucesión, por citar los más importantes dentro de los actos o negocios jurídicos susceptibles de provocar o producir un cambio en la titularidad dominical de los terrenos sujetos, y es cierto, como ya se expuso, que la enajenación del terreno supone un cambio o trasvase de su propietario, debido a actos voluntarios queridos y provocados por su dueño, en uso del principio de la autonomía de la voluntad, principio que quiebra en los casos de expropiación. Lo cual no quiere decir en modo alguno que el cambio de titularidad dominical de los terrenos sujetos, aun impuesta por el sumo interés general, no suponga una transmisión o cambio del dominio, prevista en la Ley como uno de los factores integrantes del hecho imponible del arbitrio, ya que la voluntariedad, esencial en la enajenación, no lo es en toda transmisión, y prueba de ello son todos los casos de transmisión hereditaria o mortis causa sujetos al arbitrio sin mayor especificación, en los que, por supuesto, la transmisión ocurre por una causa forzosa, inevitable, incluso fatal, y lo mismo ocurre con las transmisiones forzosas operadas en subastas judiciales o administrativas, incluso por vía de apremio o procedimientos liquidatorios de bienes, universales o no; de ahí que este argumento, válido para la mayoría normal de las enajenaciones, no lo sea para excluir del arbitrio las transmisiones del dominio o derechos reales sobre los terrenos que sean consecuencia de la expropiación, máxime cuando la L. R. L. había previsto este elemento del hecho imponible, sin distinción ni exclusión cuando disponía en el art. 514-1, que cualquiera que fuese el causante o el adquirente, toda transmisión del dominio de los terrenos sujetos al arbitrio realizada durante la vigencia de éste, producía el término del período de la imposición y nacía en la misma fecha la obligación de contribuir; luego, jugaba el principio de derecho «ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus»; la Ley prevé la transmisión al margen de la voluntariedad, la sujeción se produce sin perjuicio de que, si conviene, pueda decretarse la exención de la transmisión expropiatoria; 4.º Si con motivo de la expropiación del terreno, su propietario recibe un justiprecio (al menos en el campo teórico ni se le ha de expoliar lo más mínimo ni tampoco enriquecer indebidamente) que materializa un incremento de valor no debido a su esfuerzo, es justo que pague el arbitrio y que la sociedad recupere parte de su aportación, al margen de si la transmisión fue o no impuesta, máxime cuando la Ley no distingue sobre el particular; 5.º Comprendida la transmisión expropiatoria, o no, como determinante del arbitrio, el tema se desplaza a los artículos específicos en materia expropiatoria, y en efecto, ni el art. 26 de la L. E. F. de 1879, ni el 49 de la hoy vigente de 16 de diciembre de 1954, fueron derogados por la L. R. L.; además este último artículo se declara vigente en la L. R. T. de 1964, art. 230-5, y tales preceptos son, a nuestro juicio, normativa especial y perfectamente compatible (83).

(83) Volvemos a recordar que el ordenamiento jurídico es en principio, y así debe presumirse, un todo único, compacto y coherente; por lo tanto cualquier interpretación correcta de sus normas ha de aspirar a descubrir esa necesaria armonía.

No obstante, creemos que las circunstancias de que el pago del justiprecio esté exento, como tal, de cualquier gravamen estatal o municipal, hasta del impuesto de pagos al Estado —hoy derogado— sin duda con la finalidad de que el expropiado de sus bienes o derechos no deje de recibir la justa contraprestación de todos los perjuicios que se le originan, no quiere decir que esté exento del arbitrio de plus valía, ni mucho menos no sujeto. El precio lo recibe sin descuento alguno, incluso con las plus valías obtenidas y materializadas, sin perjuicio de que éstas queden sometidas al arbitrio, al igual que al impuesto sobre la renta, etc., dado el principio de generalidad impositiva; 6.º No puede enarbolarse la Real Orden citada como elemento definitivo en la discusión, ya que sin dejarle de reconocer valor interpretativo, su contexto nunca podría prevalecer en contra de los preceptos de la L. R. L. de mayor jerarquía legislativa; 7.º Tampoco deja de ser endeble el argumento de que el justiprecio, al ser originado de modo imperativo por la expropiación, y lo mismo el precio mutuamente convenido ante la operatividad de la misma, no refleja el precio medio de mercado, ni puede hablarse de incremento de valor; nosotros pensamos que el justiprecio ha de reflejar en esencia lo que su nombre indica, ya que su determinación se rodea de las garantías debidas, incluso con los correspondientes recursos, tanto en vía administrativa como jurisdiccional, y si el justiprecio, en definitiva, supone un incremento de valor a tenor de los precios medios normales señalados en los índices oficiales, parece equitativo que se someta a la exacción. Si en realidad no existiese incremento de valor, como se afirma, ya no estaría sujeto al impuesto ante la ausencia de este elemento objetivo y esencial del hecho imponible, pero siempre por esta causa y nunca por inexistencia de transmisión, siempre presente hasta el extremo de que la Ley regula los supuestos de retasación y sobre todo de reversión; 8.º Ciertamente en términos generales la expropiación no implica un negocio deseado por los afectados, pero tampoco se puede olvidar que también a veces, circunstancias sociales dominantes fuerzan acuerdos muy sustanciosos para los afectados que no deben situarse fuera de la órbita de la imposición; en todo caso, no se puede negar que la interpretación literal del art. 49 lleva a entender que el pago del precio es el exento de cualquier descuento, y por lo tanto, la interpretación que entiende la exención del negocio o transmisión expropiatoria, es indudablemente espiritualista, pero extensiva de una exención, que obliga por el contrario a una interpretación restringida; lo que con frecuencia ocurre es que los propios Ayuntamientos titulares de la exención y administración expropiante al pagar los terrenos expropiados, deducen a su vez del justiprecio la liquidación del impuesto de plus valía, circunstancia que en un análisis superficial de este supuesto, lleva a estimar que con ello el justiprecio no se entrega libre de gastos y gravámenes como ordena el art. 49 de la L. E., pero en realidad hay una yuxtaposición de conceptos: un acto jurídico es el pago del justiprecio y otra figura jurídica de nacimiento posterior y distinta, es la liquidación de plus valías, arbitrio que se extiende no al momento del pago, o mejor dicho al pago en sí mismo, que comprende todo un período impositivo que finaliza en este caso con la transmisión expropiatoria, que en efecto señala el devengo sobre el incremento de valor pero que no lo genera en absoluto; 9.º Por último, el art. 188-1-c) de la L. S. reformada de 2 de mayo de 1975, al someter al gravamen del arbitrio las expropiaciones urbanísticas con reglas especiales, parece apoyar nuestro criterio como razonaremos con más detalle al estudiar la nueva normativa del Impuesto sobre el Incremento de valor de los terrenos.

Ahora bien, al margen de puntos de vista doctrinales, es lo cierto que en el campo técnico jurídico del arbitrio con la jurisprudencia a favor, primaba la tesis de la exención del impuesto a los acuerdos expropiatorios a tenor del art. 49 de la Ley. No obstante, la jurisprudencia más reciente, relativa aún a liquidaciones del arbitrio, apunta ya nuestro juicio en pro de la sujeción.

En todo caso, la doctrina anterior del Tribunal Supremo se ciñe exclusivamente al campo expropiatorio, y en consecuencia, sujeta al arbitrio cualquier convenio ajeno y anterior al expediente expropiatorio, aun cuando la expropiación esté ya prevista; por eso declara procedente y válida la liquidación de la tasa de equivalencia cuando al cierre del período decenal — momento del devengo — se produce antes de la efectiva expropiación, aunque ésta estuviese declarada, esto es, distingue perfectamente entre negocio expropiatorio y cualquier acto o convenio que dé lugar al devengo del arbitrio. Lo declara así, entre otras, la sentencia de 1 de febrero de 1978 (Ar. 251), en un caso procedente de la Audiencia de La Coruña, en el que se confirma en cuanto a la no sujeción de la cesión gratuita de viales al Ayuntamiento de Vigo y se revoca en cuanto se excluyó del arbitrio los 2.819 metros cuadrados expropiados para ese mismo fin de viales, ya que los terrenos expropiados en cuanto son objeto de indemnización, esto es esencial (casi dos millones y medio de pesetas), están afectados por dicho arbitrio en función a la plus valía obtenida dentro del período decenal 1956/66, previsto en el art. 516 de la L. R. L., en que los terrenos afectados permanecieron en poder de la Sociedad. La sentencia cita la de 10 de febrero de 1975 (Ar. 462) relativa a la exclusión de terrenos de cesión gratuita destinados a viales, aun antes de su expropiación.

j) Transmisiones onerosas de terrenos, en concesiones administrativas: Terrenos ganados al mar.

Por último, cabe señalar, para finalizar esta sección de las transmisiones onerosas de terreno, el problema que plantean en ciertas concesiones administrativas, las enajenaciones de terrenos ganados al mar. En principio parece que suponen una adquisición originaria — no derivativa de transmisión — al igual que sucede con una adquisición por prescripción de terrenos generada o no por ocupación de los mismos, ya que ni la Ley de Bienes Mostrencos derogada, ni la actual vigente del Patrimonio del Estado, impiden la ocupación de bienes abandonados o sin dueño conocido a efectos prescriptibles, pese a que ambas Leyes disponen en principio la atribución de esos bienes inmuebles a favor del Estado; circunstancia que obliga al ente público a ejercitar las correspondientes acciones ante los Tribunales competentes. Pensamos que en estos casos, a efectos fiscales, de un lado, no opera la transmisión de terrenos prevista como elemento del hecho imponible y momento del devengo, y de otro lado, al no existir transmisión o adjudicación anterior ni enajenantes, tampoco sería factible fijar en términos generales el período impositivo que se enmarca necesariamente entre dos transmisiones.

La sentencia del Tribunal Supremo de 21 de abril de 1954 (Ar. 1.056), aclara este particular sobre terrenos ganados al mar por concesión administrativa en los términos siguientes: 1.º Que la cuestión consiste en determinar si la transmisión efectuada por la sociedad inmobiliaria K., de los terrenos a los que se refiere la liquidación, que dicha sociedad tiene por subrogación en la concesión que el Gobierno otorgó al Ayuntamiento, está sujeta o no al arbitrio de plus valía; 2.º Que el arbitrio grava el incremento de valor de los terrenos no debidos al esfuerzo de su propietario, producido en un período señalado entre dos transmisiones; 3.º Como se trata de una primera transmisión de los terrenos, no se dan las condiciones precisas para la exigibilidad del arbitrio en estrictos términos legales, ya que la falta de transmisión anterior no puede sustituirse como lo hace la Corporación recurrente, tomando para el comienzo del período impositivo, la de inscripción de los terrenos en el Registro de la Propiedad, porque la inscripción en favor del dueño no es en modo alguno transmisión, sino un acto voluntario para conseguir titulación a los efectos registrales; 4.º Los terrenos antes de ser ganados al mar no tienen existencia en el mercado, ni estuvieron incorporados al tráfico económico hasta que, después de creados por el concesionario, y haciendo éste uso de la ineludible autorización administrativa, los enajena, siendo entonces cuando se inicia por primera vez

el período de la imposición para tales terrenos como exige el art. 424 del Estatuto Municipal, hoy 520 de la L. R. L.; 5.º Aunque en hipótesis se partiese de que antes de su enajenación a un particular, hubiese existido una transmisión anterior, el incremento de valor objeto del arbitrio que aquél hubiese experimentado, se deberá exclusivamente al esfuerzo económico de dicha entidad, que realizó a su costa las obras de la concesión de las cuales surgieron nuevos bienes, unos destinados al uso público y otros de aprovechamiento del concesionario.

No obstante, ese criterio de la sentencia no supervive íntegro. Así, con posterioridad, merece destacarse la sentencia de 27 de marzo de 1978 (Ar. 1.138), que si bien mantiene la no sujeción de la concesión administrativa en estos casos de terrenos ganados al mar, entiende en cambio que una vez operada la adquisición de los terrenos por el concesionario, al cumplir las condiciones de la concesión, se produce una transmisión no gravable que sin embargo señala el comienzo del período y en consecuencia, cuando posteriormente el concesionario transmite el terreno, opera el arbitrio, si bien el comienzo del período se fija en el momento de la aludida adquisición.

En el recurso se alegaba, precisamente, inexistencia de transmisión anterior a la sometida a gravamen, y por lo tanto imposibilidad de fijar el incremento de valor que la Ley exige entre dos transmisiones, ya que la conversión de marismas en terrenos de propiedad particular, en virtud de obras de saneamiento, no entraña una auténtica transmisión jurídica, porque no puede transmitirse el dominio público, ni transformarlo en propiedad privada, es una creación «ex novo» sin previa transmisión, o sea, originaria, y no derivativa, como entiende la Administración.

La sentencia parte de que existe una desafección de terrenos de dominio público a privado, en virtud de la concesión, y rechaza los argumentos del recurrente razonando que no falta una previa transmisión en relación con la segunda que se liquida, cual es la operada por la concesión al haber cumplido los requisitos de saneamiento, acreditado por la aceptación de las obras; transmisión que realiza un cambio meramente subjetivo en la relación jurídica, mediante un modo de adquirir el dominio, que no por ser de carácter atípico, al no venir inserto en el art. 609 del C.C., no por ello se le puede negar dicha condición, ya sea bajo la forma de desafección de un bien público y conversión en privado, o mediante la forma derivativa de la cesión por concesión plena, realizada la condición; en consecuencia, procede la liquidación de las plus valías obtenidas por el terreno —ratio del arbitrio— desde el señalado modo derivativo de adquirir no convencional hasta la venta que cierra el período, y así se evita que estos períodos de incremento de valor, queden fuera del arbitrio.

Vemos, pues, cómo esta sentencia mantiene el respeto a la teoría de las transmisiones originarias y derivativas; sin embargo, estima en el caso concreto de terrenos ganados al mar por concesión, que la adquisición de los mismos por cumplimiento de las condiciones establecidas, implica una transmisión derivativa atípica que señala el comienzo del período impositivo del arbitrio.

B. *Transmisiones de terrenos a título lucrativo.*

Este estudio se dividirá en dos grupos o modos de adquirir el dominio: el de las donaciones, de un lado, y el de las sucesiones, de otro; aun cuando dentro del primer grupo se comprendan también con las donaciones entre vivos, las por causa de muerte, que en realidad presentan características más afines a las sucesiones testamentarias —por las normas que las rigen a tenor del art. 620 del C. C.— que a los contratos; lo contrario de lo que sucede a las donaciones entre vivos, especialmente a las onerosas, en donde la normativa contractual actúa como supletoria a tenor del art. 622 del C. C.

a) Donaciones.

La definición legal de esta figura jurídica nos la da el art. 618 del C. C., como un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra que la acepta; y se matiza en el artículo siguiente, cuando precisa que también es donación la que se hace a una persona por sus méritos o por los servicios prestados al donante siempre que no constituyan deudas exigibles o aquellas en que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado. Finalmente, completa este concepto, el art. 623 al añadir que la donación se perfecciona desde que el donante conoce la aceptación del donatario.

Cierto que el concepto de donación es uno de los más difíciles de construir, dada la multitud de formas en que se manifiesta en la vida del derecho. Nosotros hacemos especial hincapié en su concepto legal, de un lado para no desorbitar este trabajo fiscal, y de otro lado por la razón de una ineludible exigencia técnica, ya que el concepto del C. C. se refiere, precisamente y de forma restringida, a la donación traslativa y real; por eso requiere además del acto de liberalidad, el traslado de la cosa previa aceptación del donatario, y esta donación traslativa y real cuando afecta a terrenos, es exactamente la única, con la mortis causa, que interesa desde la óptica del arbitrio de plus valía, tanto cuando afecta al dominio de modo total, como parcial o dividido (donación de partes concretas o ideales, usufructos, censos, etc.), y lo mismo podemos decir respecto del nuevo impuesto, que comprende no sólo las transmisiones del dominio sino también la de la constitución o extinción de cualquier derecho real.

Ahora bien, dada la especial incidencia en el arbitrio de las diversas formas de donación, se impone en buena sistemática un estudio separado de las diversas donaciones más caracterizadas, siempre sobre la distinción básica de donaciones «inter vivos» y donaciones «mortis causa».

a') Donaciones «inter vivos».

a'') Donaciones simples.

Al encajar en la esfera del arbitrio sólo las donaciones de bienes inmuebles sujetos, cobra especial relieve la determinación del momento en que la donación se perfecciona y se produce realmente la transmisión que señala el devengo, y al mismo tiempo el cierre o final del período impositivo, que a su vez determina el del día siguiente como fecha inicial del nuevo período. Dispone sobre el particular el art. 633 del C. C. en primer lugar, que se efectúe en escritura pública en donde se individualizarán los bienes objeto de la donación y el valor de las cargas que deba satisfacer el donatario, pudiéndose hacer constar en la misma la aceptación del donatario o bien en otra escritura pública separada, si bien en este último caso la donación no surtirá efecto si no se hace en vida del donante; así también deberá notificarse al donante y anotarse esta circunstancia en ambas escrituras.

Por excepción, en las donaciones de inmuebles, la forma solemne de escritura pública se exige como requisito constitutivo, hasta el punto de que si no se cubre esta formalidad, la donación deviene inexistente o nula de pleno derecho. No opera, pues, la regla general contenida en el art. 1.278 del C. C., en el sentido de que los contratos serán obligatorios cualquiera que sea la forma en que se celebre siempre que concurren las condiciones necesarias para su validez.

Otra importante circunstancia a resaltar, es que la donación no se perfecciona hasta su aceptación. Si se verificó en la misma escritura, la fecha de ésta será entonces la del devengo del arbitrio, con todas las consecuencias del nacimiento de la obligación tributaria y liquidación precedente siempre a cargo del donatario; pero si la aceptación se realiza en escritura separada, la escritura de donación no dará lugar a la transmisión ni por lo tanto a devengo alguno hasta que sea aceptada en forma

y a partir de la fecha de la aceptación, ya que hasta este momento el acto o contrato no se perfecciona, ni surge la fecha del devengo con todas las consecuencias ya señaladas al tratar de este elemento temporal del hecho imponible del arbitrio.

Es indudable que la donación de bienes inmuebles puede afectar al dominio en sí o a sus aprovechamientos, según la liberalidad del donante; se puede también transmitir el dominio de toda una finca concreta o sólo una parte de ella o bien una determinada participación ideal o proindiviso. Puede donarse, por lo tanto, sólo el usufructo o la nuda propiedad o bien ambos derechos a personas distintas (art. 640 del C. C.), o bien su dominio útil o directo, o un derecho de uso o habitación, etc. En fin, el dominus puede desprenderse de todo o parte del dominio o de sus diversas facultades constituyendo determinados derechos reales. A los efectos fiscales, estas transmisiones dan lugar a supuestos jurídicos sujetos al arbitrio que cuando se producen por actos «inter vivos», se comprenden en esta sección. La única especialidad que plantea, aparte de recaer el arbitrio sobre el donatario o adquirente con imposibilidad de repercusión, está en la determinación del objeto de tráfico, o sea, en definitiva, de las bases liquidables que serán objeto de estudio en el capítulo correspondiente al incremento de valor al que ahora nos remitimos.

Si la donación de bienes inmuebles se realiza de forma conjunta a varias personas, el liquidador del arbitrio habrá de tener en cuenta lo dispuesto en el art. 637 del C. C., de que se entenderá la transmisión por partes iguales y no se dará entre ellas el derecho de acrecer, si el donante no hubiese dispuesto otra cosa, salvo las donaciones hechas conjuntamente a marido y mujer entre los cuales tendrá lugar aquel derecho si el donante no hubiere dispuesto lo contrario.

No queremos pasar al estudio de otro tipo de donación sin recordar que las donaciones «inter vivos» no disfrutarán del beneficio de la cuota o tarifa tope, establecido por el art. 513-2 de la L. R. L. (lo mantiene el vigente Real Decreto 3.250/76 regulador del impuesto) sólo viable para los casos de herencia y por lo tanto objeto siempre de interpretación restringida, que limita la cuota exigible por el arbitrio al tipo que corresponda a la herencia de que se trate, entre padres e hijos o cónyuges, en la liquidación del antiguo Impuesto de Derechos Reales, hoy Transmisiones y Sucesiones. Así tuvo ocasión de declararlo de modo uniforme la doctrina legal en diversas sentencias, como la de 19 de abril de 1968 (Ar. 1.940), cuando dice que al aludirse a herencia siempre habrá que entender que se está en presencia de transmisiones «mortis causa» y que como las leyes siempre emplean la palabra en su verdadero sentido, el sustantivo sucesiones que contenía el artículo y párrafo aludidos —513-2— adjetivado con el calificativo de directas, no permitía asimilar la donación con una figura transmisiva por causa de muerte, ya que la donación es negocio jurídico típicamente «inter vivos», aunque se dé la variante de donación «mortis causa», no puede ponerse en duda que con arreglo al art. 619 del C. C., están perfectamente diferenciados estos dos modos de adquirir la propiedad, por lo cual es claro que cuando una Ley como la de R. L. se refería a sucesiones directas, no puede aludir más que a las por causa de muerte, en las cuales la donación entre vivos no tiene cabida, al ser su función la transmisión de la propiedad y la de la sucesión la sustitución de un sujeto extinguido por otro que viene a reemplazar.

Incluso las donaciones de bienes inmuebles hechas como anticipo de legítima, no disfrutaban tampoco de este beneficio de la tarifa tope, como ya se hizo constar con cita de la doctrina legal que así lo declaraba la sentencia del T. S. de 3 de noviembre de 1977 (Ar. 4.313). En definitiva, estas donaciones son «inter vivos» e irrevocables, aun cuando la defensa de los derechos legitimados y régimen de mejora, exige como norma general su colación en la herencia con el valor que tuviese en el momento de su donación, dado su carácter definitivo y efectiva transmisión del dominio al donatario cuando se produce su aceptación.

b'') Las donaciones condicionales o a término.

Estas darán lugar o no a liquidaciones incluso inmediatas, según las normas de las obligaciones sometidas a condición o término, que ya fueron analizadas. Es claro, que las donaciones de terreno sujetas a condiciones suspensivas, no darán lugar a la exacción hasta que la condición se cumpla y por el contrario, las sometidas a condición resolutoria darán lugar a la liquidación correspondiente, bien entendido que si la condición llega a cumplirse, la donación se resuelve y tendrá lugar la devolución de lo pagado por el arbitrio, salvo los casos de excepción ya referidos. En el mismo sentido, operarán los términos o plazos según sean de carácter suspensivo o resolutorio. Ahora bien, aunque la donación sea a plazo incierto, si se acepta es irrevocable y produce ya ciertos efectos.

c'') Donaciones remuneratorias y compensatorias.

Sólo resta examinar ahora las donaciones de carácter remuneratorio y compensatorio, de especial interés para la aplicación de la exacción. Su concepto legal, ya expuesto, es que las primeras se otorgan para recompensar o remunerar o agradecer servicios no exigibles, ya prestados al donante, y las segundas, no participan de una liberalidad plena al otorgarse con una carga o gravamen al donatario, desde luego inferior al valor de lo donado; de ahí que en estos casos, la donación se limita sólo a la diferencia entre lo donado y la carga o gravamen impuesto.

A los efectos del arbitrio y también del impuesto, la donación de terrenos con carácter remuneratorio, se liquidará conforme a la regla general a cargo del donatario y por el incremento de valor experimentado por el terreno de que se trate, desde su anterior adquisición por el donante, hasta el momento de la aceptación de la donación por el donatario. Requiere la aceptación expresa y formal de este último.

La compensatoria presenta la peculiaridad de que la carga o gravamen impuesta al donatario, debe deducirse del valor del terreno transmitido con esa limitación. Supuesto análogo a la transmisión del terreno con obligación de prestar una pensión vitalicia al donante, pues así lo aconsejan principios de justicia y equidad; no obstante el silencio de la Ley y en general el de las Ordenanzas, presenta dificultades al respecto, quizá ya obviadas, como veremos ante la normativa del nuevo impuesto.

Sólo resta advertir que la donación onerosa participa del carácter del negocio jurídico oneroso y a la vez del gratuito; en consecuencia, la regla a seguir, en principio, es la contenida en el art. 622 del C. C., o sea, lo oneroso se regirá por las reglas de los contratos y la liberalidad, que exceda del gravamen o de la remuneración de servicios, por las reglas de las donaciones. En definitiva, a efectos de la liquidación del arbitrio de plus valía —igual que en el actual impuesto— si es posible la escisión del negocio jurídico, la parte de incremento de valor que corresponda a la transmisión gratuita del terreno se gravará a cargo del donatario, y por el contrario, el incremento de valor que corresponda a la transmisión de la porción onerosa, aunque también se girará al donatario, si bien como ha de pagarla el transmitente, podrá aquél repercutirla en todo caso. Ahora bien, si la escisión del negocio no es posible, prevalecerá la transmisión gratuita a cargo del donatario.

d'') Reversión de donaciones. Examen del art. 812 C. C.

Únicamente algunas veces presenta complejidad la reversión de la donación impuesta por el donante. Como regla general, dispone el C. C., en su art. 641, que podrá establecerse válidamente la reversión en cualquier caso y circunstancias, pero sólo en favor del donante, no de otras personas, sino en los mismos casos y con iguales limitaciones que determina este Código para las sustituciones testamentarias; así será nula la estipulada por el donante en favor de terceros, si bien no producirá la nulidad de la donación.

Los casos de reversión a favor del donante, más frecuentes, son los establecidos para el supuesto de premoriencia del donatario al donante o de que fallezca sin descendencia, esto es, se trata de donaciones condicionales de tipo resolutorio y en consecuencia regirán las reglas generales referidas.

En otros casos de reversión en favor de terceros permitidas por la Ley —sustitución de donatario— se girará la liquidación a cargo del donatario con arreglo a la normativa de las condiciones resolutorias y si se produce la reversión, se devolverá la cuota, sin perjuicio de girar otra liquidación a cargo del tercero beneficiado por razón de la nueva transmisión.

La reversión legal comprendida en el art. 812 del C. C. en favor de los ascendientes donantes de bienes a sus hijos, en virtud de la cual los sucederán con exclusión de otras personas si los hijos mueren sin descendencia y los bienes donados existen en la herencia, opera de forma distinta a la convencional. La donación originaria, si afecta a terrenos, será firme desde el primer momento, y como donación «inter vivos» no gozará del beneficio de la cuota tope, sin perjuicio de que cuando se produzcan a la muerte del donatario las circunstancias previstas por la Ley, se gire otra liquidación por el incremento de valor experimentado por los terrenos desde la fecha de la donación al fallecimiento, si bien en este último caso, como se trata de sucesiones, disfrutarán del beneficio de la aludida cuota tope, es decir, que como expresa Manresa, la donación es pura e irreversible desde el primer momento, sin perjuicio del juego en su día de la reversión legal. En conclusión, no se trata de una verdadera reversión y tanto la donación originaria como la sucesión concreta posterior operan con absoluta independencia.

e'') La revocación.

La revocación de las donaciones prevista en los arts. 644 y siguientes concordantes del C. C., cuando afecta a terrenos exige un estudio especial.

En principio, estas revocaciones legales se producen en los tres casos siguientes: 1.º El previsto en el art. 644 del C. C. respecto de las donaciones por superveniencia o supervivencia de hijos, esto es, las realizadas por el donante sin hijos ni descendientes legítimos, cuando los tenga con posterioridad, aun naturales reconocidos o póstumos y después de la reforma del C. C. de 1981 cuando sobrevengan hijos sin discriminación alguna, o cuando resulte vivo el hijo que el donante reputaba muerto, en cuyos casos quedarán revocadas por estos meros hechos; 2.º Los señalados en el art. 647, si bien sólo a instancia del donante cuando el donatario haya dejado de cumplir las condiciones impuestas; y por último, 3.º También a instancia del donante, por causa de ingratitud del donatario conforme al art. 648 del C. C., o sea, a) cuando cometiere algún delito contra la persona o bienes del donante; b) si el donatario le imputare algún delito de los perseguibles de oficio, aunque lo pruebe, a menos que se haya cometido contra el mismo donatario, su mujer o sus hijos constituidos bajo su autoridad, y c) si le niega indebidamente alimentos.

La revocación de las donaciones de terrenos donados «inter vivos» por superveniencia o supervivencia de hijos, opera de modo automático al producirse los supuestos relacionados; por lo tanto, procederá, por aplicación de la condición legal, la nulidad de la liquidación girada y la devolución del impuesto pagado de conformidad con el juego del cumplimiento de las obligaciones sometidas a condición resolutoria. Los bienes se devolverán al donante o bien su valor, si se hubiesen transmitido o no pudieran devolverse (art. 645 del C. C.).

Por el contrario, la revocación de las donaciones de inmuebles por incumplimiento por el donatario de las condiciones impuestas, no opera de modo automático sino a instancia del donante, ya que es a él a quien corresponde exigir o no esas obligaciones; ya que cuando el Código habla de condiciones, este vocablo se refiere

a las obligaciones impuestas, como ya tiene declarado la doctrina legal. Cuando así suceda, los bienes objeto de donación, volverán al donante, quedando nulas las enajenaciones que el donatario hubiere verificado, conforme a lo dispuesto en el art. 647-2 del C. C. Es lógico, pues las obligaciones impuestas constan en la escritura pública y así habrán de constar en el Registro, y en consecuencia el adquirente no podrá llamarse a engaño. Supuesto distinto al anterior es aquel en que el adquirente puede ignorar la inexistencia de descendientes. Los efectos de la nulidad de la donación originaria y de las enajenaciones posteriores si las hay, exigen la devolución de la cuota o cuotas satisfechas por la donación y, en su caso, en las sucesivas enajenaciones realizadas, salvo cuando la devolución de los terrenos no proceda por haber sido transmitido a terceros hipotecarios a los que luego aludiremos.

Por último, la revocación de las donaciones por ingratitud del donatario en los casos referidos, también será sólo viable a instancia del donante y sus efectos se concretan en los arts. 649 y 650 del C. C. Así dispone el primero que quedarán subsistentes las enajenaciones e hipotecas anteriores a la anotación de la demanda de revocación en el Registro de la Propiedad. Solución natural, pues los actos anteriores al ejercicio de la acción por causa de ingratitud que afectan a terceros, deben prevalecer por exigencias, no sólo de principios de justicia y equidad sino también por el de seguridad jurídica. En cambio, estos mismos actos o hipotecas posteriores a la aludida anotación, serán anulables, todo ello sin perjuicio, como dispone el siguiente artículo citado, de poder exigir al donatario el valor de los terrenos enajenados que no pueda reclamar de los terceros, o la cantidad en que hubiera sido hipotecada.

Entendemos que cuando por revocación se consiga la nulidad de la donación y por lo tanto la devolución de los terrenos al donante, procede la devolución del arbitrio pagado, circunstancia que se producirá en todo caso cuando se trate de la revocación de donaciones comprendidas en el primer grupo citado y en el segundo grupo sólo cuando las enajenaciones o hipotecas no afecten a terceros hipotecarios y respecto de los del tercer grupo, también sólo cuando las enajenaciones o hipotecas sean posteriores a la anotación de la demanda de revocación en el Registro de la Propiedad; en cambio, cuando no proceda la devolución de los terrenos por ser la transmisión de los mismos real y prevalente, a nuestro juicio no procederá la devolución de lo satisfecho por el arbitrio de plus valía, dada la virtualidad de la transmisión prevista como momento del devengo que a la vez inicia el nuevo período de la exacción, todo lo cual no empece, claro está, el ejercicio de las acciones que la Ley concede al donante para obtener el valor de los bienes donados referido al momento de la donación.

b') Donaciones «mortis causa».

Después de tratar de la revocación legal de las donaciones, vamos a estudiar ahora las donaciones por causa de muerte a las cuales no les son de aplicación aquellas reglas, al ser en realidad instituciones jurídicas perfectamente diferenciadas; así los efectos y ejecución de las donaciones mortis causa no se producen hasta el momento del fallecimiento del donante y han de revestir las formalidades testamentarias, por cuyas reglas se rigen después de sus normas específicas, en contraste con las donaciones «inter vivos», cuyas normas supletorias son las disposiciones generales de las obligaciones y contratos, tal como disponen los arts. 620 y 621 del C. C. En consecuencia, las donaciones «mortis causa» son, por esencia, revocables, al igual, en general, que todas las disposiciones testamentarias, no siendo necesario, claro está, la aceptación de la donación en vida del donante, al contrario de lo dispuesto para las donaciones entre vivos que exigen, como dijimos, la aceptación formal en vida del donante y cuando se otorgan a favor de personas

sucesivas, se someten a las normas que regulan y limitan las sustituciones testamentarias en el art. 781 del C. C. Hemos de recordar que la disposición del testador por otro título de las fincas donadas, implica la revocación de la donación.

A los efectos de la liquidación del impuesto, interesa hacer constar: a) que el momento del devengo no se produce hasta el fallecimiento del donante o de la declaración del fallecimiento del mismo en casos de ausencia; b) esta fecha determina la norma aplicable y al ser hecho cierto, también el comienzo de la prescripción de la deuda tributaria de la que es acreedor el Municipio de la imposición; c) la imposición se girará siempre a nombre del donatario; d) la base imponible será el incremento de valor que experimenten los terrenos sujetos desde el inicio al cierre del período impositivo; e) la fecha de cierre del período será la del fallecimiento y la inicial la de la adquisición de los terrenos por el donante; f) al ser de aplicación la normativa testamentaria entendemos que también le serán de aplicación los beneficios de la cuota tope.

b) Transmisiones hereditarias: herencia y legado.

Dentro de las transmisiones lucrativas, sin duda, las más importantes son las transmisiones hereditarias; éstas, con las compraventas, constituyen la base de las liquidaciones del arbitrio de plus valía. Cierto que en otros sistemas legislativos ya aludidos con anterioridad, se implantó el impuesto de plus valía sin comprender dentro de su esfera las transmisiones hereditarias, con apoyo en dos razones fundamentales: una, que este impuesto persigue principalmente combatir la especulación del suelo y esta circunstancia no se produce en las sucesiones hereditarias, y otra, en que, con motivo de la muerte del causante, los herederos o legatarios no materializan, al menos en dinero, ningún aumento de valor que justifique el impuesto ni tampoco, desde luego, en buena política fiscal debe señalar este triste momento como propicio para el devengo de una exacción por incremento de valor.

No obstante, estos argumentos no son del todo convincentes, en primer lugar porque la transmisión de bienes inmuebles se produce en la sucesión, y con ella, otra persona, heredero o legatario, recibe los bienes con el correspondiente incremento de valor del que se beneficia, luego es justo que pague el arbitrio que la Ley le impone. Lo importante, como ya dijimos, es que el incremento de valor sea real y no ficticio; la circunstancia de su realización en metálico no es fundamental y puede faltar en muchas transmisiones onerosas, como las permutas o adjudicaciones de inmuebles en pago de deudas, o aplazarse, como sucede en muchas compraventas con precio aplazado, y en segundo lugar, la verdadera «ratio legis» del arbitrio no descansa en combatir la especulación, sino en recuperar para la sociedad el porcentaje que le corresponde en la formación de ese incremento de valor de los terrenos a través del arbitrio; en consecuencia, no es esencial esa materialización pecuniaria para la existencia de la exacción y prueba de ello es que una de sus modalidades, concretamente en la denominada tasa de equivalencia, el devengo tampoco se vincula a esa realización pecuniaria y sí simplemente a la permanencia de los terrenos sujetos durante un cierto tiempo en la propiedad de las personas jurídicas.

La legislación española optó desde el primer momento por sujetar al arbitrio toda clase de transmisiones de terrenos entre vivos o por causa de muerte, y así lo dispuso su Decreto creador de 13 de marzo de 1919, cristalizando el criterio ya apuntado en los anteriores proyectos de Canalejas en 1910 y Bugallal y Alba en 1915 y 1916. Cierto que posteriormente hubo intentos de modificación a instancias de las Cámaras de la Propiedad, pero en definitiva no tuvieron éxito. Sin embargo es justo señalar que un amplio sector de la doctrina, aun conforme con la sujeción de las transmisiones «mortis causa», estima no obstante que determinadas transmisiones «mortis causa» entre parientes próximos, como entre padres e hijos o cónyuges, deben dulcificarse o atenuarse a medio de una tarifa más suave. Crite-

rio que compartía también en su informe el Consejo de Estado y que en definitiva prosperó, ya que al poco tiempo, concretamente a través de la Ley de Presupuestos del Estado para el ejercicio de 1922-1923, se estableció ya esta atenuación de la tarifa en las sucesiones directas —entre padres e hijos y cónyuges—, que si bien con carácter provisional (fue ya prorrogada para 1923 y 1924) fue establecida con carácter permanente por el Real Decreto Ley de 3 de noviembre de 1926, para que la cuota del arbitrio no pudiera rebasar la que por el impuesto de derechos reales corresponda a cada uno de los terrenos de la herencia y así desde entonces prevaleció ya esa disposición hoy plasmada en la L. R. L., que subsiste en la nueva normativa del impuesto.

A los efectos de la aplicación del arbitrio objeto de estudio, conviene señalar los más fundamentales principios reguladores de las transmisiones hereditarias de bienes inmuebles que se someten a su esfera: en primer lugar, toda distinción entre la herencia considerada como disposición universal de todo o de parte del caudal hereditario (art. 659 del C. C.) y el legado, como disposición singular o concreta del testador en favor de una persona determinada, carece de influencia en el arbitrio, precisamente por tratarse de un impuesto de carácter real sobre los terrenos particularizados que se transmiten por causa de muerte, que darán lugar, siguiendo la norma general, a las correspondientes liquidaciones individualizadas sobre cada uno de los terrenos o parte de los mismos objeto de sucesión, con independencia de si se transmiten por herencia o legado y completamente al margen del «quantum» hereditario o de la relación de parentesco con el causante, salvo el beneficio de la tarifa tope; esto es, el devengo del arbitrio sobre el incremento de valor, lo provoca la transmisión de un terreno, sea «inter vivos» o «mortis causa». Obvio, pues, que sólo interesa la herencia como factor de transmisión. En segundo lugar y en consecuencia, el período impositivo también individualizado sobre cada finca, se cierra siempre con la muerte del causante que origina la transmisión y se inicia a partir del día siguiente en que el causante haya adquirido el terreno objeto de la herencia, y el arbitrio, como sucede en todas las transmisiones a título lucrativo, será a cargo del beneficiado, en este caso el heredero o legatario. En tercer lugar, como ya indicamos, el fallecimiento del causante señala el momento de la transmisión hereditaria y por lo tanto el del devengo o cierre del período impositivo y comienzo del nuevo, como así lo confirmó uniforme doctrina legal sobre el impuesto, porque los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte y los herederos suceden al difunto por ese solo hecho en todos sus derechos y obligaciones (art. 657 del C.C.) y lo completa el art. 989, que retrotrae los efectos de la aceptación de la herencia siempre al momento de la muerte de las personas a quien se hereda. Al disponer la L. R. L. que, cualquiera que sea el causante o adquirente, toda transmisión del dominio de los terrenos producirá el cierre del período y nacimiento de la obligación de contribuir, no ofrece duda que el fallecimiento, y no la aceptación de la herencia ni la adjudicación o partición, genera la obligación de contribuir y por lo tanto sólo a partir de esa fecha, siempre cierta, comenzará el plazo de prescripción de cinco años que al Ayuntamiento corresponde para exigir la deuda tributaria, sin que en absoluto puedan los Ayuntamientos, en contra de la Ley, señalar que el devengo comienza al efectuarse la partición o adjudicación de los bienes, ya que el T.S. vino a aclarar que es insostenible en Derecho que la transmisión se llevó a efecto en la fecha en que fue formalizada la escritura de partición de bienes; y ya que por medio de ésta tan solo cesa la indeterminación en cuanto a todo lo transmitido, individualizando esto en su correspondiente hijuela de bienes, esto es, que la partición no representa otra cosa que la cesación de esa comunidad incidental cuando hay pluralidad de herederos, no teniendo otra finalidad que la de transformar en una cuota individualizada la abstracta e indivisa adquirida o transmitida desde el fallecimiento del causante. Obvio que este momento determina también la

aplicabilidad de la norma y Ordenanza vigente, adoptando el mismo principio que domina en el impuesto de derechos reales, hoy transmisiones. En cuarto lugar, es importante, por su repercusión en el arbitrio de plus valía, determinar las modalidades de la transmisión hereditaria; así en lo que afecta a los terrenos objeto de transmisión, si se regulan por la legislación común o foral; si las disposiciones son puras o simples o condicionales o a término; suspensivas o resolutorias; si se transmite la totalidad del dominio de los terrenos o sólo partes concretas o ideales de los mismos; si se desplaza de su aprovechamiento, el usufructo, censos, uso, habitación, superficie, etc.; si afecta a la finca o fincas una sucesión directa o indirecta o fideicomisaria; si los terrenos se encuentran sometidos a una reserva ordinaria o indirecta —truncal—; si las disposiciones hereditarias tienen carácter irrevocable al disponerse en capitulaciones matrimoniales, etc. En quinto lugar, el incremento de valor sometido al arbitrio será el que experimenten los terrenos durante el indicado período impositivo, que desde luego serán objeto de liquidación particularizada en cada una de las fincas objeto de transmisión hereditaria; su determinación se señalará por la diferencia de valor, con las deducciones procedentes, entre el que corresponda al día del fallecimiento del causante o momento del devengo y el que le corresponda al momento de la adquisición por el causante de la finca de que se trate o inicial del período. Y en último lugar, únicamente cuando se trate de sucesiones directas entre padres e hijos o entre cónyuges se aplicarán los beneficios de la cuota tope (84).

En todo caso, al presentarse como irrefutable el momento del devengo en la fecha del fallecimiento, los Ayuntamientos de la imposición no deben perder de vista que la aludida fecha da comienzo a la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria.

Si de la posterior partición hereditaria —no sujeta al arbitrio— se desprende que al margen de las normas que rigen la sucesión, se han adjudicado exceso de terrenos a alguno de los herederos, se produce una nueva cesión sujeta al arbitrio siempre que exista incremento de valor en el terreno, circunstancia que no se dará con frecuencia, dada la brevedad del período impositivo. Ciertamente que no nos estamos refiriendo en modo alguno a los excesos de valor que puedan experimentar los inmuebles hereditarios de forma específica entre la fecha de fallecimiento del causante

(84) Sobre este beneficio de la tarifa tope —lo comprendía el art. 513-2 de la L. R. L.— sólo dos aclaraciones, una relativa a que al referirse la Ley a las sucesiones directas entre padres e hijos, es claro que comprende las que se produzcan también entre hijos y padres, y otra que como también expresa la Ley, para señalar el techo de esta limitación fiscal se tendrá siempre en cuenta el tipo que correspondiera satisfacer en el impuesto de transmisiones por la finca o fincas concretas, abstracción hecha de la cuantía de la herencia como ya se aclaró con anterioridad, con cita de la jurisprudencia al respecto; al igual que se puntualizó con relación a los casos de representación hereditaria, la primacía del principio de que estos herederos ocupan el puesto del representado al igual que si éste viniera o hubiese podido heredar; al menos este es el criterio de la doctrina legal, aunque en contra se invoque el sentido de interpretación restringida que debe imperar en materia de exenciones o bonificaciones fiscales.

En materia del derecho de representación y cuota tope, caemos en la tentación de citar, a modo de ejemplo, la sentencia del T. S. de 4 de diciembre de 1971 (Ar. 4.869), la que en caso de nietos que heredan a su abuela en representación de su padre premuerto, invocan este beneficio que la Audiencia les niega y el T. S. les reconoce con base esencial en que el derecho de representación (art. 924 C. C.) es un modo especial de heredar en que los representantes no heredan al representado muerto como indican las sentencias de este Tribunal de 25 de junio de 1905, 18 de diciembre de 1908 y 5 de julio de 1966 (Ar. 3.671) sino directamente al causante de la sucesión, y en concreto en la línea recta, los nietos suceden directamente al abuelo, ocupando así el lugar de su padre, si no hubiera premuerto, y como el fundamento profundamente humano del derecho de que se trata, está en el explícito deseo de favorecer a una estirpe de descendientes por el hecho de haber perdido a uno de sus progenitores, de ahí que sea lícito afirmar que no responde a la verdadera inspiración legal, el establecer entre la estirpe que perdió a su fundador, y sus coherederos de grado más próximo con relación al causante, mayor diferencia que la derivada del criterio con que debe hacerse la distribución de la herencia, pero fuera de esta distinción, consistente en heredar los hijos por cabezas —y los nietos por estirpes—, la equiparación de grado sucesivo debe ser completa a todos los efectos y así aplicable la norma del 513-2 de la L.R.L. a los nietos cuando heredan por derecho de representación. No existe interpretación extensiva o análogica sino recta interpretación jurídica de los arts. 513-2 L. R. L. y 924 C. C. Fuera de estos casos, entendemos que este beneficio fiscal no se extiende fuera de los hijos a otros descendientes de grado más remoto, ni siquiera a los casos de mejora del nieto viviendo los hijos y tampoco, por coherencia, a otros ascendientes que no sean los padres del causante.

te y la fecha de adjudicación de los mismos en la posterior partición hereditaria, ya que estos incrementos de valor son totalmente ajenos a la transmisión sucesoria de que se trata y corresponden ya al nuevo período impositivo que a la vez se abre y que en su día al cierre del mismo serán objeto de exacción, sino a los excesos de adjudicaciones de terrenos o de su valor, llevadas a efecto en la partición, que no se acomoden a la normativa sucesoria que rijan la herencia y que por lo tanto, impliquen cesiones de inmuebles o derechos reales de unos a otros, circunstancia que implicará una nueva transmisión sujeta al arbitrio. No obstante, la aplicación de este criterio exige una gran prudencia y ponderación para someter a gravamen solamente aquellos casos en que real y objetivamente la partición dé lugar a nuevas cesiones que se reflejen en las respectivas hijuelas y desde luego teniendo en cuenta sólo los casos que verdaderamente afecten a la distribución de los terrenos sujetos.

Las modulaciones o distintas figuras jurídicas hereditarias se calificarán con arreglo al derecho civil y se liquidarán de acuerdo con la normativa del arbitrio o del impuesto vigente en el momento de la transmisión hereditaria o devengo, esto es, desde la muerte del causante. Ahora bien, como trataremos en el capítulo correspondiente al incremento de valor, de la determinación de las bases —imponible y liquidable— y tipos, de las incidencias que provocan las transmisiones puras o condicionales o a término, o bien del juego de las transmisiones concretas totales o parciales de terrenos o de partes ideales de los mismos e incluso de las que den lugar a la desmembración del dominio: usufructo, nuda propiedad, censos, uso o habitación, derecho de superficie, renta vitalicia, cargas, etc., no vamos a incidir aquí en repeticiones innecesarias y allí nos remitimos sin perjuicio de puntualizar ahora algunos principios y directrices de la doctrina legal en la aplicación del arbitrio o impuesto de plus valía en materia hereditaria.

Sin duda, a las disposiciones hereditarias de carácter puro y simple o bien condicionadas o a término, les serán de aplicación las normas generales ya expuestas.

Sustituciones hereditarias: vulgar y fideicomisaria. — Solamente recordaremos en cuanto a la sustitución hereditaria, que la vulgar u ordinaria no da lugar a ningún problema especial en la liquidación. Se trata sólo de evitar la sucesión abintestato con una institución de heredero condicional, que a tenor del art. 774 del C. C., consiste en la designación de segundos o ulteriores herederos para el caso de que la persona o personas primeramente nombradas, no llegasen a serlo, bien por morir antes que el testador o por no poder o no querer aceptar la herencia. Al abrirse la sucesión tendrá lugar ya, o no, el juego de la sustitución y la liquidación se girará a favor de quien resulte heredero efectivo. En consecuencia, la cuota tope será o no de aplicación según que el parentesco del causante con el que resulte heredero sea directo entre padres e hijos —igual de hijos a padres— o entre cónyuges. La misma norma opera para las clases de sustitución pupilar o ejemplar; en ellas el testador dispone también de los bienes del pupilo, de ahí que la transmisión opera también desde éste al sustituto, circunstancia que dará lugar a dos liquidaciones, una respecto de los bienes del testador desde éste al pupilo, y otra, respecto de los bienes de éste al sustituto con aplicación de la cuota tope en ambas sucesiones, con independencia, según sean o no parientes directos (85).

La sustitución fideicomisaria o indirecta es una institución de herederos sucesivos, o sea, que se llama a la sucesión a un heredero después de otro u otros. Como cada transmisión plena o limitada de terrenos sujetos da lugar al devengo y por lo tanto al giro de las liquidaciones correspondientes, en casos de sustituciones fi-

(85) El art. 34-2 del Decreto de 1 de abril de 1967 del I. G. T. S. dispone para estos casos que se exigirá el impuesto al sustituto cuando se realice aquélla atendiendo al grado de parentesco en el descendiente sustituido y sin perjuicio de lo satisfecho por éste al fallecimiento del testador.

deicomisarias el arbitrio de plus valía, igual el impuesto, se devengará en cada una de las transmisiones o llamamientos ordenados en la institución. Naturalmente que el período impositivo en la primera transmisión, se cerrará con el fallecimiento del testador, que dispuso la sustitución, y en consecuencia, el parentesco directo para liquidación será a cargo del fiduciario que es la persona beneficiada con el incremento de valor. Al fallecimiento del fiduciario, se operará una segunda transmisión a cargo del fideicomisario beneficiado y el incremento de valor operado será el que experimente el terreno, entre la muerte del testador que dispuso la sustitución, que inicia el período, y la muerte del fiduciario que lo cierra. Con igual criterio se liquidarán las posibles sustituciones fideicomisarias a favor de dos o más personas que se instituyen al fallecimiento del testador.

En la aplicación de la cuota tope a las instituciones fideicomisarias se tendrá siempre presente el principio de que los instituidos heredan al primitivo causante o testador, que dispuso la sustitución, y en consecuencia el parentesco directo para el juego del beneficio habrá de coincidir entre el testador de un lado, y los respectivos instituidos de otro, con independencia en cada una de las transmisiones y por lo tanto de las liquidaciones respectivas.

Por último, entendemos que otro de los principios rectores de esta institución es que al fiduciario con derecho a disfrutar de la herencia de forma vitalicia o temporal, sin poder disponer de los bienes, liquidará como un usufructuario y con arreglo al parentesco que le vincule con el causante. En cambio, si puede disponer de los bienes «inter vivos» o «mortis causa», o bien si esta facultad de disposición depende de una condición potestativa (fideicomiso de residuo, etc.), entonces liquidará como pleno propietario. Ciertamente que si se impone al fiduciario alguna carga, se verificará la oportuna deducción.

También serán operativas y se reflejarán en la liquidación del arbitrio las distintas modalidades de sustitución hereditaria recogidas en los diversos Apéndices de Derecho Foral.

Reservas: ordinaria y troncal.— Especial recordación merecen también las instituciones de las reservas en sus dos modalidades de ordinaria y troncal y la renuncia a la herencia en el arbitrio de plus valía y en el actual impuesto.

En la primera institución se impone a los herederos reservistas la obligación de conservar los bienes sujetos a reserva a favor de otras personas denominadas reservatarias. El Código regula dos clases de reservas, perfectamente diferenciadas en su fundamento y regulación. La ordinaria a que se refieren los arts. 968, 979 y 980 del C. C. y la lineal o troncal comprendida en el art. 811 del mismo cuerpo legal.

La reserva ordinaria obliga al cónyuge viudo que pasa a segundas nupcias o que tenga en estado de viudez un hijo natural reconocido declarado judicialmente como tal hijo, a partir de la Ley 11/81 de 13 de mayo, que tenga un hijo no matrimonial o adoptado plenamente, a conservar en favor de los hijos y descendientes del primero, los bienes que haya adquirido de su difunto consorte por testamento, sucesión testada, donación u otro título lucrativo; salvo su mitad de gananciales y también los bienes que hubiera adquirido por los mismos títulos de cualquiera de los hijos de su primer matrimonio o incluso de cualquiera pariente del difunto en consideración a éste, salvo que los reservistas mayores de edad renuncien, o bien que las cosas dejadas por los hijos, lo sean con conocimiento de las segundas nupcias. Es de tener en cuenta respecto de la reserva ordinaria que la Ley citada de 11/81, suprime las discriminaciones entre hijos legítimos, naturales, etc., contenidas en los arts. 971, 973, 978 y por supuesto en el 980, todos del C. C.

La reserva ordinaria.—A la reserva ordinaria no se le pueden aplicar las mismas normas relativas a la sustitución hereditaria, dada su diferente naturaleza jurídica y peculiaridades. Laboriosa doctrina legal enseña que los herederos fideicomisarios lo son efectivos desde el primer momento y transmiten ya sus derechos a los herederos; de ahí que, como norma general, no se pueden equiparar los derechos de éstos sino en la siguiente forma: los de los fiduciarios a los usufructuarios y los de los fideicomisarios a los de los herederos en nuda propiedad. Por el contrario, en la reserva ordinaria, el reservatario sólo adquiere el derecho a la muerte del reservista si se cumplen los condicionamientos legales. Con anterioridad, sólo tiene una mera expectativa de derecho, no un derecho efectivo. El heredero reservista, recibe los bienes reservables en principio en pleno dominio; así el Código le permite incluso disponer de ellos enajenándolos o estableciendo mejoras (art. 972 del C. C.), si bien con la condición resolutoria de que si a su fallecimiento existen hijos o descendientes del primer matrimonio, considerados como reservatorios, a ellos irán los bienes o en su caso, las indemnizaciones correspondientes.

En consecuencia, hasta el momento de la muerte del reservista se ignora si existen o no reservatorios llamados a suceder los bienes objeto de la reserva.

La liquidación del arbitrio o del impuesto de plus valía respecto de los terrenos reservables, ante la ausencia de preceptos específicos, se efectuará con arreglo a las normas generales y principios de la doctrina legal precedentemente expuestas; así se girará una primera liquidación a la muerte del causante a cargo del reservista, por transmisión plena del dominio de los inmuebles sujetos, siguiendo la norma general en la transmisión de terrenos afectos a condición resolutoria. Si al fallecimiento del reservista se cumple la condición, entonces se procederá a la devolución al reservista del impuesto pagado por la nuda propiedad de los bienes reservables y se girará una nueva liquidación por transmisión plena del dominio a los reservatorios. El período, en este último caso, se cerrará a la muerte del reservista y su apertura será a la de la muerte del causante. En todos estos supuestos, el parentesco a los efectos del beneficio de la tarifa tope, se computarán al igual que en los fideicomisos, teniendo en cuenta el parentesco con el causante de la institución de un lado, y los respectivos reservistas o reservatorios de otro en las dos transmisiones si a ello hubiere lugar.

Respecto de las enajenaciones de terrenos reservables, únicas que a los efectos del arbitrio nos interesan, dispone el C. C. que las realizadas antes de contraer segundas nupcias serán válidas, sin perjuicio de la obligación de asegurar su valor cuando las contrajere (art. 974 del C. C.); en consecuencia, estos supuestos, se liquidarán conforme a las reglas generales del arbitrio, sin dar lugar a ninguna modulación especial liquidatoria. Si la enajenación de estos bienes se hubiera hecho después de contraído segundo matrimonio, serán también válidas salvo siempre la obligación de indemnizar y por lo tanto no suponen en absoluto tampoco ninguna alteración de las normas generales del arbitrio.

La reserva troncal.—La reserva troncal se produce cuando a tenor del art. 811 del C. C. el ascendiente hereda de su descendiente bienes que éste hubiese adquirido a título lucrativo de otro ascendiente o de un hermano, pues entonces se halla obligado a reservar los que hubiere adquirido por ministerio de la Ley —la jurisprudencia declara que opera tanto en la sucesión abintestato como en la testamentaria— en favor de los parientes que estén dentro de tercer grado —a computar con el causante— y pertenezcan a la línea de donde los bienes procedan.

A nuestro juicio, el arbitrio o impuesto será satisfecho por el reservista en concepto de usufructuario, pero en caso de fallecimiento de todos los reservistas, de su renuncia o de su consentimiento a la enajenación de los bienes, se estimará extinguida la reserva y se devengará la exacción en su totalidad.

Es importante señalar que en la reserva troncal uno de los principios operativos con repercusión sensible en el orden fiscal, es que los reservatarios heredan los bienes reservables, no del reservista, sino del primitivo causante que da lugar a la institución, sin que puedan ya modificar la disposición de los bienes. El T. S. analiza esta materia en el sentido de que el reservista no puede ya disponer de los bienes ni establecer mejoras sobre los mismos ni en consecuencia distribuirlos post-mortem entre los reservatarios a partes desiguales, según con reiteración tiene declarado nuestro T. S., en las sentencias de 8 de octubre de 1930, 8 de abril de 1931 y, sobre todo, en la conocida de 8 de junio de 1954, que resuelve en tal sentido, la duda planteada por la doctrina contraria que sentara la sentencia anterior de 25 de marzo de 1933; y esa imposibilidad de mejorar subsiste aun cuando los reservatarios sean también legitimarios, tanto del primitivo causante, como del reservista, al ser hijos comunes de su matrimonio, porque como declara la sentencia del T. S. de 30 de mayo de 1956 «...la reserva lineal del art. 811 del C. C. no pierde su razón de ser por la circunstancia de que el reservista deba legítima a los reservatarios, ya que en esta tendencia jurisprudencial, es preciso insistir...». Idéntica doctrina ostenta la sentencia de 27 de febrero de 1971, a la que después se aludirá con detalle. Vemos, pues, cómo el criterio es contrario a lo dispuesto en el C. C. respecto de los reservistas en la reserva ordinaria, lo que en virtud de lo preceptuado en el art. 972 del C. C., podrán el padre o la madre bínucos, a pesar de la obligación de reservar, mejorar en los bienes reservables a cualquiera de los hijos o descendientes del primer matrimonio de conformidad con lo normado en el art. 823. En esta misma línea fundamental se pronuncia la sentencia del T. S. de 27 de febrero de 1971 (Ar. 1.347), la que después de declarar que la reserva del art. 811 es completamente distinta de la del 968, afirma que nunca las sentencias citadas de 4 de enero de 1911 y 25 de marzo de 1933, autorizaron en forma alguna al reservista a enajenar libremente los bienes de carácter reservable, ya que la finalidad que motivó esta reserva es impedir que determinados bienes pasen de una familia a otra por causas ajenas a la voluntad, cuando en la primera existieran parientes de los que la Ley señala (sentencias de 19 de noviembre de 1910 y 26 de noviembre de 1943, Ar. 1.293), y tal resultado no se lograría con la sustitución de esta reserva por la legítima (art. 808) por no coincidir la cuantía de los bienes sujetos a una y otra y ser distinta su procedencia y forma de hacerlos efectivos y porque la facultad de disponer del tercio del caudal relicto concedido al causante en el último caso y la posibilidad de que éste utilice el derecho a que se refieren los arts. 848, 849, 852 y 853 y concordantes del mencionado Código, no sólo podría frustrar la «ratio legis» que inspiró la inclusión en nuestro Derecho vigente del art. 811, sino que convertiría en pleno propietario, sobre la totalidad o parte de la reserva, a quien sólo goza de un dominio sujeto a condición resolutoria después de cumplida ésta, conclusión que por absurda, debe ser rechazada como se proclamó en las sentencias de 30 de mayo de 1956, 14 de diciembre de 1957 y 5 de diciembre de 1958, siguiendo la pauta marcada por la de 8 de octubre de 1930, modificativa del criterio anterior, mantenida por las de 4 de enero de 1911 y 25 de marzo de 1933.

Por último, en ambas clases de reserva el impuesto lo satisfará el reservatario teniendo en cuenta el grado de parentesco que le vincule con la persona de quien procedan los bienes, prescindiendo del que le una con el reservista.

Renuncia a la herencia.—En cuanto a los efectos de la renuncia a la herencia nos remitimos a lo que expondremos en el capítulo sobre incremento de valor. En el mismo capítulo se tratarán también, en las bases de incremento de valor, los casos de desmembración de dominio. Los usufructos no presentan diferencias especiales respecto de las transmisiones de los mismos «inter vivos» y tampoco las relativas a los censos, nuda propiedad, uso y habitación, etc., salvo el juego de la cuota tope.

Solamente queremos destacar por su especial significación dentro de los heredamientos forales, que la fiducia sucesoria de Aragón, recogida en el art. 110 y siguientes de la vigente Compilación aprobada por Ley de 8 de abril de 1967, no puede implicar, al margen de sus efectos en el orden sustantivo civil, una distorsión en los elementos esenciales que constituyen la estructura del arbitrio (art. 510, 511, 512, 513 y 514 de la L. R. L.), como declara la sentencia del T. S. de 14 de diciembre de 1977 (Ar. 4.747), y que esta figura se parece más al fideicomiso romano que a la institución fideicomisaria del C. C., ya que en ésta el fiduciario es heredero y disfruta, como tal, de la herencia, mientras que en aquél el fiduciario aparece como un simple mandatario o ejecutor testamentario.

En la sustitución fideicomisaria, hay dos liberalidades o más, y en el fideicomiso una sola liberalidad; son dos instituciones o figuras jurídicas distintas que ya contempló este Tribunal en su sentencia de 23 de mayo de 1894; en consecuencia, esta figura no puede ser objeto de imposición por el arbitrio ni desvirtuar el período impositivo ni el momento del devengo que será el del fallecimiento del causante.

C. *Expedientes de dominio.*

Como colofón de esta parte del capítulo, trataremos de estos expedientes precisamente porque reconocemos que su naturaleza jurídica y la complejidad del tratamiento fiscal de esta figura jurídica, hace sumamente difícil y discutible su encaje sistemático. La mayoría de los autores tratan los expedientes de dominio dentro del tema de la transmisión; criterio que nosotros compartimos, sin dejar de estimar, en principio, que estos expedientes son en esencia una fórmula para arbitrar una titulación supletoria y nunca una transmisión en sí o cambio de titularidad dominical; sin embargo, como las consecuencias o efectos que la Ley les atribuye en ciertos casos en el campo tributario (acudiendo a ficciones) es el de la transmisión y de modo concreto en este caso respecto del arbitrio de plus valía en sus dos modalidades, nos decidimos por su encaje en este capítulo.

Del desarrollo de esta idea fundamental, se desprende que cuando una persona está en posesión a título de dueño de un terreno con titularidad deficiente y quiere perfeccionarla, acude al expediente de dominio y si logra su aprobación es obvio, que en realidad no se opera por ello ninguna transmisión; ésta habrá tenido lugar con anterioridad. En principio, pues, el expediente de dominio al no implicar transmisión, no da lugar a la realización del hecho imponible previsto por el legislador, y en este sentido se pronuncia la L. R. L. en su art. 512-2, cuando expresa que los expedientes de dominio y las actas de notoriedad no se consideran transmisiones de dominio, cuando se hubiera satisfecho el arbitrio por el título alegado como origen del mismo.

Lo dispuesto en este artículo lleva a estimar, a contrario sensu, que cuando no se hubiese satisfecho el arbitrio por el título original base del expediente de dominio, dará lugar al devengo del arbitrio. Es decir, que se equipara en estos casos a efectos fiscales a una transmisión. No obstante hay quienes opinan que no puede convertirse una forma de obtener una titulación supletoria, en una transmisión que dé lugar al hecho imponible; sólo ocurre que al venir en conocimiento la Administración municipal de una transmisión por la cual no se satisfizo el arbitrio, debe exigir su cumplimiento; circunstancia que no necesitará de dicho precepto especial, si no fuese porque entonces el Ayuntamiento, al amparo de dicho precepto, puede exigir el arbitrio, aun cuando desde el momento del devengo hubiesen transcurrido más de los cinco años para la prescripción del derecho a la deuda tributaria; o sea, según esta corriente de opinión, aunque el art. 796 de la L. R. L. disponga la prescripción de las exacciones a los cinco años desde la fecha en que nazca la obligación de contribuir, tratándose de derechos no liquidados, o en otro caso desde la fecha de

liquidación, cuando tiene lugar un expediente de dominio —sin que a su vez hayan transcurrido otros cinco años— aunque ya transcurriese dicho plazo de prescripción, el Ayuntamiento de la imposición puede exigir el arbitrio en virtud de que el aludido precepto legal supone una excepción a las normas prescriptivas, tiende a evitar el fraude fiscal y entonces estima que el título perfeccionado con el expediente es el que debe contar y no el otro defectuoso que quizá por sus características evita la liquidación. Aun dentro de esta tendencia hay quien, como Rodríguez Moro, sostiene que la interpretación de este precepto no debe pecar de literalista, ya que pudo haber expediente de liquidación y no estimarse procedente por falta de incremento de valor, por no sujeción o exención, etc., incluso pudo ser positiva y haber prescripto ya la cuota liquidada por culpa incluso de la propia Administración municipal, casos que a su juicio condenan el juego de dicho artículo.

De todas formas esta tesis presenta alguna fisura, ya que si en efecto se tratase en estos casos de expedientes por cuyo título originario no se hubiese satisfecho el arbitrio, de no tener en cuenta dicha fecha y sí la del expediente de dominio el período impositivo habrá de tomar como fecha de cierre y devengo la de la aprobación del expediente y como fecha inicial, no la del título originario, sino la de la anterior adquisición del hoy titular, circunstancia que no se ajustaría a la norma legal que define el período impositivo como aquel en que el terreno sujeto pertenece a un mismo propietario; únicamente que se tratase de una ficción legal al presumir en estos casos que el terreno sigue perteneciendo al anterior transmitente en tanto el título no se perfecciona. Seguro que la mayoría de estos casos se plantean con motivo de transmisiones hereditarias.

Lo cierto es que la doctrina e incluso la jurisprudencia no acoge esta tesis e interpreta el precepto, estimando que cuando por el título originario del expediente de dominio no se satisfizo el arbitrio, el expediente opera como un hecho imponible subsidiario bajo la fórmula de una transmisión ficticia. Esta tesis ya tuvo cierto apoyo en la Orden de 10 de marzo de 1922; sin embargo ésta puntualizaba que quedan exceptuados del arbitrio cuando la fecha del acto o contrato que se alegue y pruebe como originario del dominio o de la posesión, sea anterior al del establecimiento de la exacción por el respectivo Ayuntamiento, dada la irretroactividad de las leyes consagradas en el C. C., dentro de su título preliminar. Hay que reconocer que el supuesto de aplicación del artículo comentado, presenta muchas dificultades cuando el título originario del dominio descansa pura y simplemente en la prescripción.

El T. S. trató este problema en aisladas sentencias como en la de 6 de diciembre de 1968, en la que parece que se inclina a estimar el expediente de dominio como un hecho imponible subsidiario especificado en el art. 515-2-c) de la L.R.L. y en otra sentencia de 10 de diciembre de 1959, señala que el cómputo de plazo prescriptorio debe de hacerse, no en atención a la fecha del título en él alegado, sino en la fecha del expediente de dominio, siguiendo el criterio señalado en el R. I. D. R., art. 36-3.

En definitiva, sobre esta materia de los expedientes de dominio arroja bastante luz la sentencia de nuestro T. S. de 18 de noviembre de 1978 (Ar. 3.707), en la que se discutía la fecha de iniciación del período y consiguiente valoración inicial del terreno, en un caso en que se aprobó el expediente de dominio por Auto estimatorio de 10 de diciembre de 1969, y no constaba la satisfacción del arbitrio respecto del título base del mismo ni tampoco de la tasa de equivalencia. El terreno perteneciente a una sociedad mercantil anónima había sido transmitido por aportación social a otra S. A. en virtud de escritura notarial de 30 de diciembre de 1970 y el cierre del último período decenal correspondía al final del año 1962; el Ayuntamiento fija la fecha inicial del período impositivo el primero de enero de 1963 —día siguiente al término del período decenal— y la de cierre y devengo el 10 de di-

ciembre de 1969, en la que se dictó el Auto aprobatorio firme del expediente de dominio; la sociedad recurrente pretendía que la fecha inicial del período fuese la referida a la aprobación del Auto, pero el T. S. rechaza esta pretensión y razona lo siguiente: «que es de tener presente que los terrenos pertenecientes a sociedades civiles y mercantiles están no sólo gravados por los incrementos de valor que experimenten en cada período decenal, tasa de equivalencia, sino también a la obligación fiscal general — común a las personas físicas y jurídicas— de tributar por plus valía ordinaria cuando se produce una transmisión de dominio, y el precepto del art. 515-2-c) solamente equipara a una transmisión los expedientes de dominio «cuando no se hubiera satisfecho el arbitrio por el título alegado como origen de los expedientes de dominio»; es indiscutible que no se refiere al no pago en la tributación periódica por tasa de equivalencia sino a la producida por venta o herencia del terreno, es decir, a la modalidad ordinaria del arbitrio, persiguiendo con ello el legislador, de análoga manera que en el art. 108 del R. H. L., cuidar de evitar a las personas jurídicas las injusticias...» que se derivarían de una doble imposición sobre parte del incremento de valor de los terrenos por el que hubiesen ya pagado tasa de equivalencia; por lo tanto, en este caso el inicio del período ha de señalarse tal como hizo el Ayuntamiento el primero de enero de 1963 y el cierre en la fecha del Auto aprobatorio del expediente de dominio, ya que se establece la ficción legal de equipararlo a la transmisión cuando, como aquí sucede no se hubiese pagado el arbitrio por el título originario, siendo irrelevante que se pagase o no la tasa de equivalencia a la que está sujeta, siendo en consecuencia absurdo que para evitar el pago de plus valía se base en el art. 515 de la L. R. L., que precisamente lo que pretende es evitar que ciertas adquisiciones eludan el arbitrio, acudiendo a la ficción cuando no pagan la transmisión origen del expediente.

Vemos, pues, cómo la tesis de la sentencia estima la configuración del expediente de dominio en estos casos de impago por la transmisión originaria, como cierre del período impositivo y momento del devengo, circunstancia que determinará también la aplicación de la normativa en vigor en ese instante. Al propio tiempo la sentencia coordina el período impositivo del arbitrio, teniendo presente el de la tasa, para evitar una duplicidad parcial en el gravamen cuando se trata, claro está, de personas jurídicas sometidas a la misma. Aparece también claro la estimación del expediente cuando falta el pago del título originario, como hecho imponible subsidiario.

Caso especial se presenta cuando en documentos se hacen reconocimientos del derecho de dominio, lo cual si bien en sí mismo no implica una transmisión del mismo, puede sin embargo encubrirla, circunstancia que obliga a estudiar detenidamente cada caso individualizado, a los correspondientes efectos fiscales de pago del arbitrio.

II.—LA TRANSMISION DE LOS TERRENOS EN LA NUEVA REGULACION DEL IMPUESTO.

1. Idea general.

La transmisión de los terrenos o la constitución o transmisión de los derechos reales de goce limitativo del dominio de los mismos reviste especial importancia, ya que señala, en la actual normativa, no sólo el momento de la materialización del incremento de valor sometido a gravamen sino también el momento del devengo, que da lugar al nacimiento de la obligación de contribuir cuando concurren asimismo el resto de los elementos del hecho imponible, a la vez que cierra el período impositivo e inicia otro nuevo, y por último también determina la aplicación de la norma.

Entendemos que, dentro de la estructura del hecho imponible del impuesto, la transmisión de los bienes sujetos engloba la de los terrenos y derechos reales indicados, así como la constitución en origen de los mismos que en definitiva entraña, a la vez, un cambio en la titularidad de estos derechos reales, razón por la cual, como ya dejamos sentado al comentar la definición del hecho imponible, se puede comprender y se comprende como una transmisión limitada de ciertas facultades del dominio pleno sobre los terrenos; por eso, en definitiva, la nueva regulación del Decreto básico de 1976 no implica, en realidad, ninguna ampliación del ámbito impositivo del anterior arbitrio y sí, en cambio, una mayor clarificación conceptual de los supuestos sujetos y, desde luego, el empleo de una depurada técnica fiscal.

Así vemos: primero, cómo ya procedía la liquidación del arbitrio no sólo cuando se transmitía todo o parte de la plena propiedad de un terreno, sino también cuando se transmitían determinadas facultades de disfrute, como el usufructo, el uso o la habitación, censos etc., si bien entonces la base imponible se limitaba al valor de este derecho objeto de transmisión; segundo, que se equiparaba a la transmisión del dominio la de la posesión a título de dueño, que ha de ser amparada ante los Tribunales mientras no sea vencido en juicio su titular por quien tenga mejor derecho.

2. Constitución, transmisión y extinción de los derechos reales de goce restrictivos del dominio.

El R. D. 3250/76 contempla a efectos impositivos, con la debida separación, la transmisión de los derechos reales de goce limitativo del dominio y su constitución. Parte de la doctrina moderna que deja a un lado la tradicional en el Derecho español de la desmembración del dominio (dominio dividido o desintegrado) y arranca de que el titular dominical puede, en uso de su poder de disposición, constituir determinados derechos reales de goce con separación de algunas facultades dominicales, que forman figuras jurídicas diferentes y se atribuyen a personas distintas —«iura in re aliena»—; circunstancia que no significa que este titular del derecho tenga una parte independiente de propiedad, sino un derecho diferente, que implica una paralización del ejercicio de algunas facultades del dominio, que permanece subsistente, ya que tiene un contenido unitario, elástico, con poder de atracción y distinto de sus facultades. Cierto que a veces esa separación de facultades es tan amplia e importante, que en realidad parece que el dominio se desplaza y divide, como sucede cuando se constituye un usufructo o los censos, por citar los casos más acusados de desplazamiento temporal o cuasi perpetuo, que convierten la propiedad en nuda (86).

a) Constitución.

En todos estos supuestos de constitución de estos derechos reales de goce por el propietario del dominio pleno en favor de persona distinta, es cuando de verdad se produce el devengo del impuesto y procede la correspondiente liquidación, limitada al derecho que se constituye. Incluso si a la vez el titular del dominio transmite también este último, se produce una doble transmisión que dará lugar a dos liquidaciones distintas.

Puntualizado ya este extremo, conviene aclarar, desde este momento, que si el propietario se limita a constituir el derecho real en favor de persona distinta y se reserva el dominio no le alcanzará el impuesto por esta reserva, como es obvio; además, si actúa a la inversa y el dueño pleno del dominio transmite a otro la propiedad

(86) Interesante es la doctrina sustentada por Roca Sastre, en la Revista General de Legislación y Jurisprudencia, que no olvida en estos casos la doctrina tradicional y habla de «pars domini» en lugar de «iura in re aliena». Precisamente al tratar este problema en el impuesto de derechos reales dice: «El usufructo implica una desmembración tan trascendente del dominio que a la propiedad afectada —modificada por el derecho de usufructo— se la llama en el Derecho Romano nuda propiedad.

y se reserva los derechos reales de goce citados, por ejemplo transmite la nuda propiedad y se reserva el usufructo, tributará sólo por la transmisión de la nuda propiedad pero no por el derecho real de goce que se reserva, ya que entonces respecto de éste no se produce el devengo, pues el usufructo no se desplaza ni cambia de titular, ni por lo tanto opera transmisión alguna, ni tampoco, a nuestro juicio, existe una verdadera constitución de derecho real sobre bienes ajenos. En consecuencia, sólo tributará la constitución de estos derechos reales si se efectúa en favor de terceros —«per traslationem»—, nunca cuando se produzca por el dueño pleno la reserva de este derecho preexistente, máxime cuando, en este caso, no se produce materialización alguna de plus valía por la conservación de estas facultades de dominio que ya le correspondían, circunstancia que la Ley concibe como esencial en todos los supuestos de la modalidad a) o principal del impuesto.

b) Transmisión.

Cierto que una vez constituidos estos derechos reales, o sea, después de la fase originaria, cualquier transmisión posterior quedará sometida al impuesto por la base limitada de incremento de valor que representen esos derechos y el período impositivo se computará desde la fecha de su constitución, que lo inicia, y la de su transmisión, que lo cierra. Por supuesto que si en estos casos se transmite el dominio limitado, se liquidará también por el porcentaje que presente en relación con la propiedad plena. La fecha de la transmisión cerrará el período impositivo y la fecha de adquisición de esta propiedad su apertura.

c) Extinción.

Por último, conviene destacar que en esta situación del dominio de los terrenos con facultades de disfrute separadas constitutivas de derechos reales de goce restringidos del mismo, se puede de nuevo, es lo normal, lograr la reunificación y por lo tanto otra vez el pleno dominio, esto es, puede el propietario del dominio o del derecho real de goce en virtud de transmisiones «inter vivos» o «mortis causa», reunificar el dominio, bien por adquirirlo el dueño o extinguirse las facultades separadas o derechos reales de goce desglosados en favor de otras personas o cuando el titular del derecho real adquiera el dominio a través de actos o negocios jurídicos, como sucede, por ejemplo, cuando el mismo adquiere la propiedad (art. 513-3 del C. C.). En todos estos supuestos de consolidación, extinción o confusión de los derechos reales de goce limitativos del dominio se producen transmisiones que determinan el devengo del impuesto y darán lugar, si proceden, a las liquidaciones correspondientes; si bien sólo, claro está, por el porcentaje de base que represente el derecho objeto de la transmisión, sin necesidad de que la Ley hable de la extinción de estos derechos reales ya que comprenden e implican una transmisión.

3. Efectividad de la transmisión de los bienes sujetos.

Ya entonces la normativa del arbitrio y ahora la vigene del impuesto, señalan la transmisión de los bienes sujetos como el momento del devengo de la exacción, sin matizar, a la vez, cuándo se produce este instante de modo efectivo en los diversos actos o negocios jurídicos que lo originan. En esta materia jurídica el legislador emplea la nueva técnica de remisión al cuerpo legal correspondiente —en este caso el Derecho civil y mercantil— para evitar la reiteración de disposiciones en los textos fiscales y lograr así una mayor simplicidad y coherencia en el ordenamiento jurídico. El legislador, en definitiva, deja la aplicación del Derecho, en principio, a la oficina gestora encargada de la precisión de ese concepto jurídico indeterminado.

Como el momento del devengo se estudia en el capítulo dedicado al elemento temporal del hecho imponible, sólo recordaremos aquí los extremos siguientes: primero, que la modalidad b) del impuesto permanece marginada de este capítulo, ya

que su momento de devengo no se provoca por la transmisión del dominio de los terrenos o de los referidos derechos reales impuestos sobre los mismos o de su constitución, sino por su simple permanencia en la titularidad de las personas jurídicas en los períodos decenales computados desde la fecha de entrada en vigor de la ordenanza respectiva; segundo, en las transmisiones por causa de muerte, antes ya la doctrina científica y la legal, y ahora, de modo expreso, la Ordenanza tipo determinan que será la fecha del fallecimiento del causante; tercero, en cambio las transmisiones entre vivos presentan mayor complejidad, ya que la transmisión del dominio de los terrenos y también la de los derechos reales de goce establecidos sobre los mismos o su constitución, no opera en el Derecho español por el simple título o consenso sino que también es necesaria la tradición o entrega de posesión. La tradición (de «tradere» poner en manos de otro) es «la entrega de la posesión con ánimo de transmitir la propiedad (solum); el vínculo obligacional, sin la tradición, siquiera sea simbólica, no provoca la transmisión del dominio, criterio tradicional en España y que concuerda con el romano (T. S. 17 de noviembre de 1959). Lo confirma también, a propósito de la constitución de una servidumbre, la sentencia del T. S. de 26 de febrero de 1982, al exigir para la constitución de este derecho, como derecho real, la concurrencia de títulos suficientes y de actos de transferencia de la posesión; cierto que este último requisito no será exigible, como apunta la doctrina científica, cuando se trate de servidumbres negativas, en las que por su propia naturaleza no son posibles estos actos de transferencia (87); cuarto, cuando se trata de transmisiones de los terrenos o derechos reales a favor de varios compradores el conflicto se resuelve por la combinación del principio de la tradición con el de la buena fe, y al efecto dispone el art. 1.473 del C. C. que: «la propiedad pertenecerá al adquirente que antes la haya inscrito en el Registro y cuando no haya inscripción, pertenecerá la propiedad a quien de buena fe sea el primero en la posesión, y faltando ésta, a quien presente título de fecha más antigua, siempre que haya buena fe».

Aunque el Derecho español no acepta las doctrinas modernas sobre la transmisión abstracta puramente consensual y mantiene sus raíces en el derecho romano, es lo cierto que el derecho actual reconoce muchas formas de tradición simbólica que, en unión de otras presunciones, simplifican de modo notorio esta cuestión; así por ejemplo, el otorgamiento de la escritura, cuando el contrato adopte esta forma, hace coincidir la transmisión con la fecha de aquella (en ventas art. 1.462,2 C. C.). Por eso, en materia fiscal, por razones obvias, existe una tendencia a identificar en estos casos el momento del devengo en las transmisiones «inter vivos» que consten en escritura pública con la fecha de su otorgamiento aunque ello suponga una desnaturalización del carácter real del impuesto que grava precisamente la transmisión y no el contrato capaz o adecuado para generarla, y cuando sólo consten en documento privado con la fecha en que éste se incorpore o inscriba en un registro público o bien cuando se entregare a un funcionario por razón de su cargo, que se extendió a la fecha del fallecimiento de cualquiera de los firmantes del documento privado, con total identificación con lo dispuesto respecto de la fecha en los documentos privados en el art. 1.227 del C. C.

Es de resaltar ahora que la Ordenanza fiscal tipo del impuesto de 1978 establece de modo expreso ésta misma regla en la misma forma que lo hacía el T.R.I.G.S.T.P. de 1967, y por ello dispone, como fecha del devengo en las transmisiones por causa de muerte, la del fallecimiento del causante, y en los actos o contratos entre vivos, la del otorgamiento del documento público, y cuando se trate de documen-

(87) Aunque la servidumbre está exenta del impuesto, la doctrina sobre la constitución de derechos reales es operativa y generalizable.

tos privados la de su incorporación o inscripción a un registro público o la entrega a un funcionario por razón de su cargo.

Cierto que lo ya expuesto se ciñe a los actos o contratos válidos y permanentes, puros y simples, no a los que incidan en causas de nulidad, rescisión o resolución o sujetos a condición suspensiva. Ahora bien, como es verdad que lo ya expuesto sobre este punto al tratar del arbitrio es válido para el impuesto, sólo nos limitaremos a recordar las reglas generales que para esta materia contiene el R. D. de 1976, cuando al tratar del devengo, dispone en el art. 95, que si se reconoce judicial o administrativamente por resolución firme la nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato determinante de la transmisión del dominio o de los citados derechos reales, el contribuyente tendrá derecho a la devolución del impuesto satisfecho siempre que dicho acto o contrato no le hubiere producido efectos lucrativos y que reclame su devolución dentro de los cinco años en forma legal. En cambio, si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se estimará como un acto nuevo sujeto a tributación. A este mutuo acuerdo, se equipara el de la avenencia en acto conciliatorio y el simple allanamiento a la demanda.

Si en los actos media condición se regularán con arreglo al C. C. y si fuere suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla y si es resolutoria, se exigirá el impuesto, a reserva de hacer cuando la condición se cumpla, la oportuna devolución según las ya aludidas reglas.

La Ordenanza tipo en sus arts. 20 y 31, plasma las mismas normas sobre estos particulares.

4. La transmisión en virtud de algunas figuras jurídicas específicas.

Si en la primera parte del capítulo dedicado al arbitrio de plus valía, ya de forma somera analizamos los principales actos y negocios jurídicos generadores de la transmisión del dominio y de los referidos derechos reales, quedamos ahora liberados de reproducir dichas figuras jurídicas, ya que con mínimas modulaciones son de perfecta aplicación al actual impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos; en consecuencia a ella nos remitimos y aquí sólo estudiaremos aquellas a las que el vigente R. D. 3250/1976 dedica disposiciones concretas que en su totalidad no hacen más que cristalizar en norma los criterios de la doctrina científica y sobre todo de la legal, manifestada a través de la jurisprudencia y también algunos criterios establecidos a la luz de los principios que inspiran los avances legislativos plasmados en leyes sustantivas. Así, a los efectos del impuesto, estudiaremos: el derecho de superficie, el de elevar una o más plantas sobre un edificio y construirlas bajo el suelo sin implicar el derecho real de superficie, los supuestos de expropiación forzosa urbanística previstos en el Texto Refundido de 9 de abril de 1976, las aportaciones de terrenos a concentraciones parcelarias, parcelaciones o reparcelaciones urbanísticas, cesiones para viales, parques, zonas verdes y demás de planeamiento urbanístico.

A. El derecho real de superficie.

a) Idea general y definición.

Aunque no aparece esta figura jurídica regulada de modo específico en nuestro C. C., que sólo en su art. 1.611 le dedica una llamada, en el Derecho español moderno ha cobrado nuevo ímpetu fundamentalmente en tres campos: en el Derecho urbanístico, en el inmobiliario y en el propio derecho civil; de ahí la especial relevancia de esta institución. Su carácter de derecho real enajenable y transmisible se reconoce hoy sin discusión. Lo confirma nuestro Ordenamiento Jurídico, en el C. C.,

la L. S. y de modo concreto el n.º 5 del art. 107 de la L. H. cuando lo estima hipotecable (88).

A tenor de la aludida normativa se puede definir como un derecho real a construir o plantar en fundo ajeno haciéndose titular del uso, disfrute y disposición limitada de lo edificado o plantado durante un período de tiempo determinado o indefinido. Roca Sastre parte de que el elemento fundamental del derecho de superficie no es el de construir o edificar sino el de mantener o tener en el suelo o terreno ajeno, una edificación en propiedad (el edificio puede cederlo el propio dueño).

Este derecho real tiene sus orígenes en el Derecho Romano en donde estaba perfectamente diferenciado del dominio, ya que limitaba el derecho o concesión, a construir —autorización del pretor— sobre bienes del Estado y de las ciudades, que más tarde se extendió o difundió a los terrenos privados. Representa en principio una atenuación al derecho de accesión inmobiliaria romana, en cuya virtud todo lo que se construyera o instalase en suelo ajeno pasaba al titular del dominio. Su evolución fue paulatina hasta su actual potenciación como figura jurídica de derecho real distinta del dominio, que se considera idónea para tratar de resolver el problema de la vivienda. En la actualidad se estima el derecho de superficie como de naturaleza real sobre cosa ajena y propiedad separada que es posible sobre el edificio o plantación respecto del terreno. Construcción jurídica, que a nuestro juicio, siguiendo a Castán, encaja perfectamente en nuestra legislación, pues aunque la superficie normalmente pertenece al dueño del suelo (art. 350 del C. C.), al no ser este principio de derecho necesario o de orden público, puede el dueño del suelo, en virtud de su facultad de libre disposición, transmitir a un tercero el derecho para edificar o plantar o bien el uso de lo edificado o plantado.

b) Contenido.

Esta situación está consolidada en nuestro Derecho a tenor de las citadas normas, aunque los autores, al tratar de la naturaleza jurídica del derecho de superficie, se inclinan unos por la prevalencia de sus características de derecho real sobre cosa ajena y otros por la de las facultades del uso, disfrute y disposición de lo edificado o plantado.

Lo que sí conviene puntualizar desde este momento, es que el derecho a elevar pisos en un edificio o a construir en su subsuelo, puede generarse en virtud de la voluntad de los interesados —principio de autonomía de la voluntad— con arreglo a dos regímenes distintos: como derecho de superficie o el de propiedad de casas por pisos, algunos autores hablan de derechos de sobreedificación y subedificación, ra-

(88) La naturaleza jurídica del derecho de superficie es controvertida. La orientación originaria del dominio dividido, art. 1.611 del C. C., recuerda la figura de la enfiteusis, aunque el Código en otro artículo, en el 1.655, asigne a la de carácter temporal el concepto de arrendamiento; estas circunstancias no implican la aplicación exclusiva al derecho de superficie de las normas de la enfiteusis o del arrendamiento, con anulación de las características e influjo del «ius superficiii», como matiza Castán, sino al contrario, la aplicación en primer lugar de las reglas del contrato originario y del derecho de superficie en lo que no se oponga al derecho necesario; sólo después las de la enfiteusis y arrendamiento, según su carácter indefinido o temporal. Así lo corrobora la sentencia del T. S., Sala 3ª, de 13 de febrero de 1942, cuando declara que no puede sostenerse que el derecho de superficie no esté admitido en nuestro Derecho Nacional, pues «si bien es cierto que los preceptos del C. C. remiten a las normas reguladoras de censos y arrendamientos, ello puede ser acaso debido a que la institución se hallaba en desuso, que puede ser transitorio a medida que nuevas circunstancias sociales o necesidades públicas, generales o locales, hoy cada día más acentuadas, reclaman una regulación específica de pactos hasta ahora gobernados supletoriamente por normas propias de otras figuras jurídicas». Las sentencias de 5 de febrero de 1953 y 26 de octubre de 1956, entienden que el simple permiso para edificar en un solar arrendado no determina una titularidad superficiaria al que ni directa ni indirectamente se aludió en el contrato. Hoy, ante la L. S. de 12 de mayo de 1956 y más, de la reformada de 2 de mayo de 1975, es incuestionable el reconocimiento en nuestro ordenamiento jurídico del derecho de superficie como un derecho autónomo con regulación de carácter general de derecho civil, con sus matices administrativos (derechos de superficie del suelo urbano y rústico).

zón por la cual estudiaremos con separación estas figuras distintas a las que de modo expreso alude el art. 82, 10 del Decreto básico del impuesto de 1976 y por supuesto la Ordenanza nacional.

La norma general de liquidación del derecho real de superficie se contiene en el apartado 9 del art. 92 del Decreto, que lo somete a las mismas reglas establecidas para la determinación de la base del usufructo. El devengo también será el del momento de su constitución o transmisión.

Expuestas estas puntualizaciones, es lo cierto que el derecho de superficie se concibe en la legislación española, en principio, como un derecho real en cuanto al derecho a construir sobre el suelo y autónomo en cuanto a las edificaciones ya construidas, dadas las normas del T. R. L. S. de 9 de abril de 1976. Normas que, unidas a la vigente Ley y Reglamento Hipotecario regulan de modo específico el derecho superficiario del suelo urbano.

A efectos liquidatorios del impuesto, tienen especial incidencia sus características, que, según Pérez González y Alguer, son las de perpetuidad, alienabilidad y transmisibilidad. Ahora bien, la perpetuidad sólo es hoy aplicable al derecho superficiario no urbano de carácter indefinido, o sea, cuando se constituía con arreglo a la normativa de los censos. Por el contrario, la nueva normativa del derecho de superficie urbana lo contempla como temporal tal como lo ordena la L. S. y el art. 16-1 del R. H., que establece la limitación de cincuenta años (en la nueva L. S. este plazo se amplía a setenta y cinco y noventa años, como veremos), aunque en realidad lo que puntualiza este Reglamento es que no será inscribible cuando se pacte su duración más allá de dicho límite. Su contenido supone que en el suelo de una finca gravada con este derecho, podrán elevarse construcciones o plantaciones por persona distinta a su dueño.

Es importante aclarar a efectos del impuesto, que su establecimiento es estrictamente formal. Se exige el otorgamiento de la escritura pública con carácter constitutivo y con obligación de inscripción de modo necesario cuando se trate de superficies urbanas. En otro caso será obligatoria la forma de escritura pública cuando siga la normativa de los censos por aplicación del art. 1.628 del C. C. (al que se remite el art. 1.655-1). En consecuencia, no operará la transmisión de los terrenos en estos supuestos y por lo tanto no se producirá el devengo ni nacerá la obligación de contribuir, en tanto y en cuanto no se otorgue en las urbanas la correspondiente escritura pública y se inscriba en el Registro, y en los casos asimilados al censo en tanto y en cuanto no se otorgue la escritura pública (89). Los constituidos por testamento serán válidos cualquiera que sea la forma del testamento elegido.

Es de notar que estas normas son de aplicación general tanto al derecho de superficie como al de elevar o construir en el subsuelo, aun cuando el origen o constitución de derecho real se efectúe como de propiedad horizontal. Por supuesto, tanto la transmisión del derecho superficiario como su constitución —no la reserva del dueño— quedarán sometidas al impuesto al tratarse de un derecho real y lo mismo la transmisión o cesión para construir en el vuelo o subsuelo de un edificio o solar, si bien las reglas determinantes de la base de liquidación, serán distintas como veremos en el capítulo siguiente.

Aunque el contenido del derecho se rige en primer lugar por el principio de autonomía de la voluntad, en segundo lugar se aplican las normas del R. H., que señalan el derecho a construir la edificación en inmueble ajeno, de un lado, y el de tener o mantener en el inmueble ajeno la propiedad separada o superficiaria, de otro, que es la que Roca Sastre señala como función básica y típica de este derecho, con

(89) Ello no es óbice a que en los pactados en documento privado puedan las partes compelerse a otorgar escritura pública.

facultades de dominio y posesión sobre lo construido, por lo que el superficiario podrá enajenar, gravar, disponer del dominio, incluso «mortis causa», y cederlo en arrendamiento. La obligación principal del superficiario es edificar en el plazo señalado, sin que pueda exceder de los cinco años (art. 16-1 R. H.) y abonar el canon o precio, si la superficie es a título oneroso.

c) Extinción.

Este derecho se extingue si el dueño del suelo no edifica en el plazo, sin dar indemnización alguna.

En definitiva, si de conformidad con la antigua normativa causal se constituye el derecho de superficie por tiempo indefinido, dada la perpetuidad del censo, art. 1.611 del C. C., había que admitir su redención al extenderse a toda España en 1931 el Decreto de 1926. Bien entendido que hoy en el derecho de superficie temporal regulado en el R. H. y L. S., no tiene cabida la redención forzosa dada su naturaleza temporal. Entre las causas más frecuentes de extinción del derecho de superficie, se señalan además de las genéricas de expropiación forzosa, la consolidación y la confusión de derecho de propiedad y superficie en una sola persona, las específicas de no edificar en plazo pactado o en el legal (máximo de 5 años) (90) y en su caso el transcurso del plazo de duración establecido o legal. No opera en términos absolutos la destrucción del edificio o plantación; pues salvo pacto en contrario, si esto sucede, la facultad de construir lleva consigo la de reconstruir el edificio destruido, en tanto y en cuanto no se haya agotado el plazo.

Por supuesto, todos los casos genéricos o específicos de extinción darán lugar a la oportuna liquidación del impuesto al producirse una transmisión.

d) La superficie urbanística.

La L. S. de 12 de mayo de 1956 regulaba concretamente esta modalidad del derecho de superficie y en la actualidad lo hace la Ley reformada de 2 de mayo de 1975 en sus arts. 157 a 160, ambos inclusive, reproducidos en el T. R. de 1976. Esta clase de superficie urbana se elabora y desarrolla especialmente en el campo del derecho urbanístico con objeto de lograr una solución al problema de la vivienda. Se esgrime esta figura jurídica como instrumento valioso de política de la vivienda, como se hace constar en la Exposición de Motivos de la L. S. (91). Las novedades que introdujo la Ley reformada sobre la de 1956 consistieron en la ampliación del objeto, de la finalidad, del plazo y de las modalidades de contraprestación. Con estas innovaciones y el otorgamiento de determinados beneficios se aspira a crear los presupuestos económicos y jurídicos indispensables para que esta figura deje de ser una posibilidad legal y adquiera carta de naturaleza en la realidad urbanística española.

(90) Transcurrido el plazo, la edificación pasará a la propiedad del dueño del suelo, salvo pacto en contrario (art. 16-1, A, Reglamento Hipotecario).

(91) Dice la Exposición de Motivos de la Ley de 1956 que: «el fomento de la edificación no precisa, ni a veces aconseja, la enajenación de los terrenos; basta la constitución del derecho de superficie. La experiencia extranjera muestra las intensas posibilidades de esta figura jurídica, que, a la vez que facilita la construcción, evita la especulación de edificios y terrenos y reserva el incremento de valor del suelo para el propietario. De ahí que se admita la constitución del derecho de superficie por entidades públicas o por particulares». También la Exposición de Motivos de la Ley reformada de 1975, después de observar que esta figura jurídica está mereciendo una creciente atención en todos los países como instrumento de política del suelo, expresa que: «a cambio de una limitación temporal en el uso de los terrenos, se obtienen éstos a un menor coste, con lo que se reduce el volumen inicial de recursos necesarios en el sector inmobiliario o en otras actividades productivas para atender las necesidades de la demanda. Representa también un estímulo para la movilización del suelo por los propietarios privados que pueden así poner en el mercado estos bienes a disposición de los promotores sin renunciar a su recuperación futura con la revalorización correspondiente. La promoción industrial y el fomento de las viviendas en alquiler, pueden encontrar en el derecho de superficie un complemento de gran interés». Desde la perspectiva... «de los patrimonios públicos de suelo, y el derecho de superficie puede y debe ser un instrumento mediante el cual cada vez más se procure que el derecho de propiedad sobre el suelo urbano, una vez que entre en la esfera patrimonial de la Administración, no salga de la titularidad pública; el incremento no sólo en el espacio sino en el tiempo, de los patrimonios públicos del suelo, debe seguir siendo pieza clave de la política urbanística».

A estos fines, el art. 151-1 de la Ley dice que: «el Estado, las entidades locales y urbanísticas especiales y demás personas públicas, dentro del ámbito de su competencia, así como los particulares podrán constituir el derecho de superficie en terrenos de su propiedad con destino a la construcción de viviendas, servicios complementarios, instalaciones industriales y comerciales y otras edificaciones determinadas en los Planes de Ordenación, cuyo derecho corresponderá al superficiario».

La norma contempla y estimula las nuevas construcciones, margina lo ya construido y desde luego las plantaciones en suelo ajeno.

El derecho de superficie, que será transmisible y gravable, se regirá en primer lugar, como dice el art. 157-2 de la Ley reformada, por los arts. 157 a 160, ambos inclusive; en segundo lugar, por el título constitutivo del derecho y subsidiariamente por las normas del Derecho privado. De estas últimas, destaca la Ley y sobre todo el R. H.

Este derecho de superficie queda desligado de la superada fórmula del dominio dividido a la que alude el C. C.; su naturaleza es mixta de derecho real en suelo ajeno y derecho de propiedad sobre lo edificado. Hoy este derecho se configura, como dice el articulado específico de la citada L. S., como temporal. Su duración será la establecida en el acto de su constitución sin que pueda nunca exceder de setenta y cinco años (antes eran cincuenta), cuando sean concedentes el Estado y demás personas públicas, quienes emplearán como sistema la subasta, o adjudicación directa cuando se trate de expropiaciones parciales previstas en el Plan como expresa el art. 158-1, además de señalar los requisitos formales para ello. En otro caso, cuando se establezcan por particulares concedentes no podrá exceder de noventa y nueve años.

La temporalidad de vida del derecho real de superficie es hoy una de las características de éste, que lo distingue del derecho a construir elevando los edificios o por el contrario en el subsuelo cuando se constituyan en régimen de propiedad horizontal. A los efectos del impuesto, el transcurso del plazo fijado en su constitución, al igual que el incumplimiento del plazo señalado al superficiario para la construcción, provoca la extinción del derecho real y origina por lo tanto su consolidación en la propiedad, con el consiguiente cambio de titularidad, de lo que deviene la obligación de pago como consecuencia de la liquidación del impuesto, pues aunque la Ley alude a la constitución y no nominalmente a la extinción de los derechos reales como momento del devengo, en estos casos de extinción se produce una transmisión o recuperación de facultades a favor del dueño que están sometidas al impuesto. No obstante, cuando se constituye el derecho por el Estado y las entidades públicas, al ser los bienes de su patrimonio, no tributarán por alcanzarles casi siempre las exenciones previstas en el Decreto.

No es esencial la existencia de canon superficiario ni siquiera su carácter oneroso, como se infiere del art. 158-3 de la aludida Ley, que dice «cuando se constituya a título oneroso, la contraprestación del superficiario podrá consistir en el pago de una suma alzada por la concesión, o de un canon periódico, o la adjudicación en viviendas o en locales o en derechos de arrendamiento de unas u otros o en varias de estas modalidades a la vez, sin perjuicio de la reversión total de lo edificado al finalizar el plazo que se hubiese pactado al constituir el derecho de superficie». Para la constitución del derecho de superficie del suelo, sea por el Estado o demás personas, se establece la formalidad de la escritura pública y la inscripción en el Registro como constitutiva del derecho.

En consecuencia, a los efectos de la operatividad de impuesto, la transmisión no se produce, ni por lo tanto el devengo, hasta que se cumpla este doble condi-

cionamiento del otorgamiento de la escritura pública y de su inscripción en el Registro. En definitiva hasta que se practique la inscripción, ya que, para que ésta pueda llevarse a efecto, es necesario el previo otorgamiento de la escritura. Se exigen los mismos requisitos formales que para la constitución de la hipoteca.

La extinción se produce por no construir el superficiario en los plazos señalados en el Plan o en el convenio si el plazo fuese menor o bien por cumplirse el plazo de este derecho temporal, que no podrá exceder como máximo de 75 a 99 años, según se conceda por el Estado y personas públicas o particulares. En estos casos, el dueño del suelo hará suyo lo edificado sin indemnización y provocará la extinción de cualquier otro derecho real establecido por el superficiario. También se extinguirá si por cualquier causa se reunieran en una misma persona los derechos de propiedad del suelo y los del superficiario. En este caso las cargas que recayesen sobre uno y otro derecho continuarán gravándolo separadamente.

Como ya se apuntó al tratar de la temporalidad del derecho superficiario, el transcurso de los plazos, tanto de duración del derecho como el establecido para edificar, da lugar a la extinción del derecho y por lo tanto se produce una transmisión a favor de la propiedad. Transmisión sujeta a gravamen al igual que la extinción de todos los derechos reales constituidos por el superficiario. Ahora bien, si el dueño adquiere el derecho de superficie, se somete a gravamen y lo mismo la operación inversa. Pero, como en estos casos de confusión el art. 159-4 dispone que continuarán separadamente las cargas que recayeron sobre estos derechos, es obvio que no se producirá devengo alguno por este concepto.

Por último, el art. 160 dice que la concesión de este derecho por las personas públicas y su constitución por los particulares gozará de las ventajas que se establezcan reglamentariamente en la concesión de calificaciones, préstamos y ayudas previstas en la legislación protectora de viviendas. Norma importante, de especial incidencia en el impuesto, dados los beneficios fiscales que se conceden para la construcción de viviendas de protección oficial, que normalmente afecta tanto a la adquisición de terrenos para edificarlos cuanto a la primera transmisión, dentro de los cuales debe comprenderse la del derecho de superficie.

Sin duda alguna que las normas expuestas sobre el derecho de superficie urbana o del suelo son de estricta aplicación a los supuestos aludidos en el apartado 10 del art. 92 del Decreto de 1976, relativos a la edificación del vuelo o subsuelo de edificios cuando se establezcan como derecho real superficiario.

e) El derecho de superficie o real de vuelo sobre finca rústica.

En nuestro derecho afecta a las edificaciones que la normativa urbanística autoriza en el suelo rústico, ya sea para viviendas o para instalaciones necesarias y adecuadas a la producción agraria. Sin embargo comprende también las plantaciones que, por supuesto, quedan a la vez fuera de la esfera del derecho de superficie urbana. Ambos se regirán en primer lugar por las disposiciones del pacto y en segundo lugar por la normativa civil. Alude a él el art. 30-3 del R. H., bajo el nombre de derecho real de vuelo sobre fincas rústicas ajenas. En todo caso su constitución y transmisión será acto o contrato sujeto al impuesto.

B) La construcción sobre o bajo un edificio o derecho de sobreedificar o subedificar.

A esta figura jurídica se refiere expresamente el apartado 10 del art. 92 del Decreto de 1976, cuando, para determinar la base del impuesto, establece que el valor del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno o el derecho de realizar la construcción bajo su suelo, sin implicar la existencia de un derecho real de superficie, se calculará aplicando al valor inicial o final del terreno el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión y, en su defecto; el que re-

sulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en el suelo, subsuelo o la total superficie o volumen edificable una vez construidas aquéllas. La Ordenanza nacional se limita a reproducir este artículo.

Como la determinación de las bases se desarrolla en el capítulo siguiente al tratar del incremento de valor, sólo indicaremos aquí que el art. 92-10 parte del principio de prioridad a la autonomía de la voluntad, que preside nuestra legislación, en la constitución de este derecho bajo dos distintos regímenes jurídicos según convenga a los interesados: el régimen del derecho superficiario y el de la propiedad horizontal de casas por pisos o locales. En el primer caso, el derecho tendrá carácter temporal tal como ya expusimos y en su día revertirá al titular del dominio. En el segundo caso, estamos ante un supuesto en que se transmiten partes del dominio para construir las edificaciones, que las adquiere el titular como propiedad plena y definitiva, como lo es la propiedad horizontal, si bien con los correspondientes derechos de la comunidad especial sobre determinados elementos comunes que se vinculen de modo inseparable a las respectivas plantas. Indiscutible que para la cesión o reserva en su caso de este derecho será necesaria la unanimidad de los propietarios de las respectivas plantas del edificio, no siendo suficiente la simple mayoría, ya que implica un acto de disposición. Este es el criterio de la Dirección General de los Registros, como se refleja, entre otras, por citar la más reciente, en la Resolución de 6 de febrero de 1980 (Ar. 509), al declarar que en el régimen de propiedad horizontal, incluso para agregación a un piso de parte de otro —no digamos para agregación de planta o plantas enteras en sentido vertical u horizontal— exige, como acto de disposición, la aprobación de los propietarios por unanimidad, al igual que se declaró en la Resolución de 22 de octubre de 1973 (Ar. 5.136). Entendemos también válido este derecho cuando se autoriza a medio de cláusulas especiales en la escritura de constitución del régimen de propiedad horizontal del edificio respectivo.

El art. 16-2 del R. H. se refiere a este derecho en los términos siguientes: «el derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o el de realizar construcciones bajo su suelo, haciendo suyas las edificaciones resultantes que, sin constituir derecho de superficie, se reserve el propietario en caso de enajenación de todo o parte de la finca o transmita a un tercero, será inscribible conforme a las normas del número tercero, del art. 8 de la Ley y sus concordantes». La norma contempla dos supuestos perfectamente diferenciados en la constitución de este derecho, uno, el más frecuente, en que la titularidad dominical transmite este derecho y otro en que dicha titularidad transmite el edificio y se reserva este derecho; en ambos casos, la forma de inscripción será la misma del régimen de la propiedad horizontal. Estas dos formas jurídicas de constitución tienen distinta incidencia en el impuesto, ya que la constitución o transmisión de este derecho origina la obligación de contribuir por su valor determinado con arreglo al Decreto del impuesto. En cambio, cuando el titular dominical transmite el edificio y se reserva este derecho, entendemos que, sin perjuicio de la sujeción al impuesto de la transmisión del edificio, la reserva del derecho a construir sobre o bajo el edificio transmitido, no está sujeta al impuesto, ya que no existe cambio de titularidad y en realidad esta reserva no es propiamente la constitución de derecho real a que se refiere el Decreto.

C. *Supuestos de expropiación urbanística.*

Ya la primera L. S. de 12 de mayo de 1956, en su Exposición de Motivos cifraba su ideal en que «todo el suelo urbano necesario para la expansión de las poblaciones, fuera de la propiedad pública, mediante justa adquisición, para ofrecerlo, una vez urbanizado, a quienes deseen edificar». Ahora bien, como la Administración carecía de los enormes recursos para lograr este objetivo y al mismo tiempo su aplicación deterioraba en gran escala el principio de subsidiariedad del Estado res-

pecto de la economía privada, el legislador se inclinó por un sistema intermedio dirigido a fomentar la formación de patrimonios públicos del suelo, de un lado, y a recuperar, de otro, parte de las plus valías ganadas por el planeamiento y actuación urbanística, en cuanto transforma el suelo rústico en urbano, con espectacular aumento de valor.

En este sentido, la Ley obliga a los propietarios beneficiados, a contribuir de un lado a la obra urbanizadora, con cesión gratuita de los terrenos destinados a viales, parques, jardines públicos y centros de E. G. B., zonas deportivas, públicas y de recreo y expansión, centros culturales y docentes y demás servicios públicos necesarios, aparte del 10 por ciento del aprovechamiento medio en el suelo urbanizable (art. 83-3-1 y 84-3-2 y 3-c), y a sufragar de otro lado el coste de la urbanización propiamente dicha; todo en compensación de los beneficios que ésta les reporta, deducidas las cargas (art. 120 L. S.). Así, con el coste de la urbanización, recupera el Estado las plus valías.

Normalmente esas aportaciones se efectúan a través de los distintos sistemas de ejecución de los planes: compensación, cooperación y expropiación, con más o menos protagonismo de los propietarios o de la Administración. También en ciertos casos se impone a los propietarios el deber de acometer la urbanización.

Ya la L. S. de 1956 y más la actual, T. R. de 9 de abril de 1976, separaron la expropiación urbanística del sistema general de la L. E. F. de 1954. Establecen un régimen singular expropiatorio al servicio de una política del suelo más ágil y con más posibilidades de financiación, al servir de instrumento de recuperación de las plus valías generadas por los planes. La L. E. F. pasa a ser supletoria en los extremos que la L. S. señala. Se produce una excepción del sistema general, que mereció exacerbadas críticas.

Desde la óptica del impuesto municipal aquí estudiado, nos interesa ahora saber, dado su diferente tratamiento fiscal: a) cuáles son las clases de expropiaciones urbanísticas previstas en la L. S. y, por supuesto, b) cuál es el sistema de valoración de los terrenos o derechos reales afectados, que es la característica más acusada de estas expropiaciones, que prescinden de todo el mecanismo jurídico establecido por la Ley General para la fijación del justiprecio cuando sea necesario por acuerdo de los Jurados Provinciales de Expropiación Forzosa, los que a la vez son revisables con limitaciones en la jurisdicción Contencioso-Administrativa.

a) Eduardo García de Enterría (92) clasifica estas funciones del Instituto expropiatorio en el ámbito urbanístico en:

a') Expropiación como sistema general de ejecución de los planes y como técnica alternativa de recuperación de plus valías urbanísticas.—El art. 134 del T. R. de la L. S. dispone que el sistema de expropiación se aplicará por polígonos o unidades completas comprendidos todos los bienes y derechos incluidos en los mismos. Vemos cómo la expropiación a precios objetivos, al margen de toda especulación, es uno de los sistemas de ejecución de los planes de ordenación, a la vez que permite la recuperación de plus valías incorporadas mediante la posterior cesión de los terrenos.

b') Expropiación como instrumento para la ejecución de los sistemas generales o de operaciones aisladas.—El mismo art. 134-2 dice que sin perjuicio de lo anterior «la expropiación forzosa podrá aplicarse para la ejecución de los sistemas generales de la ordenación urbanística del territorio o la de alguno de sus elementos o para realizar actuaciones aisladas en suelo urbano. Se trata de proveer a las infraestructuras básicas del territorio, a las que la Ley denomina «sistemas generales»

(92) Curso de Derecho Administrativo 1977, T. II, pág. 294.

(comunicaciones, servicios de agua, alcantarillado, espacios libres, zonas verdes, etc.). Aquí se aplica el procedimiento de la L. G. E. excepto en la tasación, que se efectúa con arreglo a la L. S., art. 144 (93).

c') La expropiación como fórmula para la constitución de patrimonios públicos del suelo.—También se utiliza la expropiación como instrumento para la constitución de patrimonios públicos del suelo, para actuar como reguladores en el mercado de solares y contribuir así a la solución de los problemas urbanísticos del desarrollo de las poblaciones.

d') Por último, la expropiación también se emplea como sanción por el incumplimiento de las obligaciones y cargas que pesan sobre los propietarios del suelo. Actúa como elemento coactivo de ejecución en el cumplimiento de dichos deberes (94).

b) Sistema de tasación de los terrenos afectados por las expropiaciones urbanísticas.

Esta valoración es la pieza maestra de las expropiaciones urbanísticas, si bien sólo es de aplicación estricta al suelo y no comprende ni el suelo agrícola ni las edificaciones o instalaciones que seguirán valorándose en forma real. La Ley rompe con el tradicional criterio del valor real de los bienes y derechos afectados para fijar el justiprecio, a cuyo fin colaboraba incluso la fórmula del art. 43 de la L. E., y parte ahora simplemente de dos valores: el inicial, aplicable a terrenos no urbanizables, es decir, el rústico, que se calcula a base del rendimiento o valor en venta de la explotación agrícola, de forma única y exclusiva al margen de cualquier expectativa urbana (arts. 104 y 107 L. S.), y el valor urbanístico, aplicable al suelo urbano y urbanizable (art. 108), y que será el valor del aprovechamiento que el plan asigne a los terrenos en el momento de la expropiación, también de forma única y exclusiva, sin contar en absoluto con cualquier otra estimación especulativa o de futuro.

Los precios son objetivos y sólo admiten unas correcciones que pueden hacer oscilar ese valor en un 15 por ciento en más o en menos. Además, en los terrenos urbanos y urbanizables el valor de ese aprovechamiento ha de apreciarse en su estimación fiscal.

El valor inicial es el mínimo aumentado con el valor de las obras de urbanización hechas por el propietario.

Ahora bien, a estas expropiaciones se refiere el Decreto del impuesto sobre incremento de valor de los terrenos a propósito de la fijación de la base imponible, para la que señala reglas específicas con remisión a las establecidas para el arbitrio en la L. S. reformada de 1975, que suponen excepción en orden a la fijación de valores.

Así, el art. 92-11, del Decreto regulador del impuesto dispone que, en estos casos, para determinar el valor corriente en venta al término del período impositivo se seguirán las reglas siguientes: «En los supuestos de expropiación forzosa previstos en el T. R. de la Ley sobre el régimen del suelo y ordenación urbana, aprobado por el R. D. 1346/1976 de 9 de abril, se estará a lo dispuesto en el art. 188, 3.º de la Ley 19/1975 de 2 de mayo», o sea, a la L. S. reformada, que dice textualmente:

(93) En todo caso el coste de estas expropiaciones es repercutible a los propietarios especialmente beneficiados a través de las contribuciones especiales.

(94) Los procedimientos son diferentes en los casos enunciados: en el a') la aprobación de los planes generales y de los polígonos de expropiación lleva implícita la declaración de utilidad pública y la necesidad de ocupación. Si bien la elección del sistema de expropiación corresponde a la Administración, está estrictamente detallado en la Ley. Los demás casos b'), c') y d') exigen respectivamente la aprobación del plan o proyecto; la formación del patrimonio municipal del suelo o la resolución del expediente que acredite el incumplimiento de los deberes que se trata de sancionar. La Ley precisa también cuándo se puede emplear la expropiación particularizada de los bienes o la conjunta.

«En los supuestos de expropiación previstos en esta Ley en los que fuera de aplicación el valor urbanístico, la diferencia entre ésta y el valor inicial atribuible a los terrenos o el que le correspondiera con anterioridad a los efectos del arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos, se tendrá en cuenta en la aplicación de dicho arbitrio. Asimismo, se tendrá en cuenta en dicho arbitrio, en su caso, la cesión obligatoria del 10 por ciento del resto del aprovechamiento medio si bien todo lo recaudado por este concepto, sigue diciendo el artículo, se afectará a la gestión urbanística correspondiente.

En conclusión, lo importante, a nuestro entender, es que la Regla 11 del art. 92 citado, da por supuesta la sujeción al impuesto de las transmisiones que provoca la expropiación forzosa en general; ya que no se comprende, por absurda, la sujeción al impuesto de la transmisión de terrenos originada por las expropiaciones urbanísticas previstas en la L. S. (mucho más rígidas y estrictas, de acuerdo con los precios máximos y mínimos oficialmente prefijados y desde luego fuera de la normativa general y recursos de la L. E. de 1954), y por el contrario, la no sujeción o exención de todas las demás transmisiones con el mismo origen expropiatorio —son la mayoría—, y precisamente donde la exención estaría muchísimo menos justificada. Circunstancia que sin duda obliga a replantear de nuevo esta cuestión tan poco clara de la sujeción o no sujeción, o mejor dicho, de la exención o no al impuesto de las transmisiones expropiatorias, que, como ya apuntamos, abarca sin duda no sólo a aquellas en que el justiprecio se señala por el Jurado Provincial de Expropiación o en su caso por la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, sino también, a las que, ante la expropiación, se logra avenencia sobre el precio por acuerdo de las partes interesadas; pues a ambas se les aplica el art. 49 de la L. E., al que se remite para los casos de fijación de precio por mutuo acuerdo de las partes, el art. 26 del Reglamento para su aplicación.

El problema, en definitiva, se centra hoy más que a la sujeción o no de la transmisión expropiatoria, a su exención o no al impuesto, a tenor del art. 49 de la L.E.F.; exención que no se comprende dentro de las establecidas en el art. 90 del Real Decreto Básico del Impuesto, ni tampoco a los efectos que comprendía en el art. 520 de la L. R. L. Ya no se polariza el tema en la existencia de una transmisión, que en principio se supone sujeta, sino en la exención. Todo se concreta a determinar si cuando el art. 49 aludido dice, «el pago del precio estará exento de toda clase de gastos, impuestos y gravámenes o arbitrios, incluso el de pagos al Estado», comprende sólo los tributos cuyo hecho imponible afecta al pago del precio, o si por el contrario comprende también a la transmisión que da lugar la expropiación, cuyo pago ha de ser íntegro, sin descuento alguno.

En el momento actual, la tendencia legislativa abona también la tesis de la sujeción y no exención de las transmisiones de los terrenos o derechos reales originadas por la expropiación forzosa. Así, cuando la L. R. T. de 1964, creó el impuesto sobre el «Aumento de Valor de las Fincas Rústicas y Urbanas» (hoy derogado) —arts. 156 y siguientes, de la Sección 3.^a, capítulo I del Título II—, que era el correlativo estatal del arbitrio de plus valía, aplicable a los municipios donde no estuviere implantado el arbitrio, al regular las exenciones, el art. 158 tampoco incluye el supuesto de expropiación analizado, lo cual es ciertamente sintomático de su sujeción. La misma tendencia se observa en el R. I. R. P. F. aprobado por el R. D. núm. 2615/1979 de 2 de noviembre, el que, al tratar de los incrementos y disminuciones patrimoniales, dispone, en su art. 77-1-9, que constituyen alteraciones en la constitución del patrimonio del sujeto pasivo:

«a) La transmisión onerosa o lucrativa de cualquier elemento patrimonial, incluso la derivada de la venta forzosa de bienes del sujeto pasivo en virtud de procedimiento judicial o administrativo seguidos contra el mismo, en los que se acuer-

de la traba o embargo, llegándose a la enajenación de los bienes afectados, así como la que se derive de expropiación o enajenación forzosa».

Vemos, pues, cómo la tendencia legislativa fiscal, con gran valor, al menos interpretativo, no duda en gravar la incidencia de los justiprecios expropiatarios, circunstancia que no se comprendería si estas transmisiones estuviesen exentas de toda clase de impuestos; de ahí que aparezca como más adecuada la interpretación ceñida a que la exención del art. 49 citado, se refiere sólo a los impuestos o gastos relacionados con el pago del precio, que es precisamente en donde se encasilla dicho artículo, al margen de la transmisión o negocio expropiatorio.

Ante esta nueva situación, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de La Coruña, en varios casos decididos en el año 1980, se inclinó por la sujeción y no exención de las transmisiones por causa de expropiación forzosa, pudiendo servir de ejemplo, entre otras, la sentencia n.º 201 de 26 de mayo de 1980, en la que se plasma tal criterio en su Considerando 6.º, cuando expresa:

«Que el camino más acertado para resolver la controvertida cuestión está en la configuración del hecho imponible en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos, que, conforme al art. 510 de la L. R. L., está constituido por el aumento de valor que, en un período determinado de tiempo, experimentan los terrenos, sitios en un determinado término municipal; incremento que no surge ni deriva de una actuación o comportamiento de sus titulares, sino de la revalorización, consecuencia de la actuación municipal; o de las modificaciones que experimenta el lugar donde el inmueble está situado, en tanto que, conforme a la dicción del repetido art. 49, el hecho imponible en los impuestos que en él aparecen incluidos, es el desplazamiento de una determinada cantidad de dinero, o sea, el simple hecho del pago que, como manifestación de una determinada capacidad económica, puede ser objeto de gravamen, supuestos, como se ve, muy diferentes, no pareciendo justo, como razona el Sr. Abogado del Estado, que una simple diferencia en cuanto a la mecánica originaria de la transmisión clausuradora del período impositivo en el arbitrio de plus valía, dé lugar a un supuesto de exención quedando sin gravar un aumento de riqueza al que nada contribuyó la actuación del anterior propietario».

D) *Cesiones de terrenos gratuitas con fines urbanísticos; parcelaciones o reparcelaciones urbanísticas y concesiones administrativas.*

a) La cesión de terrenos para viales, parques, etc., con carácter obligatorio y gratuito y su aportación para parcelaciones y situación en las concesiones administrativas reversibles. Sobre este apartado es conveniente recordar que diversos preceptos del Decreto de 1976 y Ordenanza tipo, sin tratar especialmente estas figuras jurídicas, aluden a ellas de forma sustancial al desarrollar algunos espacios de la normativa sobre la aplicación del impuesto.

Así el art. 93 del Decreto dispone que en el cómputo de superficie no se incluirán las que deban cederse de forma obligatoria y gratuita a los Ayuntamientos u Organos urbanísticos, con inclusión del 10 por ciento del aprovechamiento medio del sector, de conformidad con la L. S.; en realidad son supuestos de no sujeción en que no existe incremento de valor.

b) En cuanto a reparcelaciones, preceptúa el apartado 4 del art. 21 de la aludida Ordenanza que cuando se transmitan terrenos adjudicados en reparcelación conforme a la L. S., como supone una subrogación con plena eficacia real de las antiguas por las nuevas parcelas, la fecha inicial del período será la de la adquisición de los terrenos aportados a la parcelación; es decir, que en definitiva, la aportación o transmisión de los terrenos para su parcelación o reparcelación, no se tiene en

cuenta a efectos impositivos, al no estimarse como una verdadera transmisión, y lo mismo sucede con la aportación de fincas a la Concentración Parcelaria Rural, como ya dejamos sentado.

c) Respecto de las concesiones administrativas, el art. 90 g) del Decreto determina la exención de los titulares de concesiones administrativas revertibles respecto de los terrenos afectos a las mismas.

E) *Expedientes de dominio.*

Por último, en cuanto a los expedientes de dominio, es de notar que una vez derogado por el Decreto de 1976 sobre el impuesto del incremento de valor de los terrenos, el art. 515 c) de la L. R. L., que no equiparaba a las transmisiones de dominio los expedientes de dominio y las actas de notoriedad cuando ya se había satisfecho el arbitrio por el título alegado como origen de las mismas y sí, en cambio, a «contrario sensu», las equiparaba a transmisiones cuando no se hubiese abonado el importe; entendemos que hoy estos expedientes están marginados totalmente del impuesto y es justo que así sea, ya que el expediente de dominio no implica en absoluto ninguna transmisión del dominio, ni constitución de derechos reales de goce limitativos del mismo, como tampoco lo implica la propia inscripción en el Registro (como declara el T. S. no es modo de adquirir y transmitir la propiedad la inscripción registral, sentencia 21 de abril de 1954). Se trata sólo de habilitar una titulación, y la transmisión sujeta al impuesto opera en virtud de relaciones jurídicas aptas para originarla. Por lo tanto, al no implicar transmisión del dominio ni constitución o transmisión de los aludidos derechos reales, es clara su no sujeción al impuesto. Para gravarlo, era necesario que la Ley, acudiendo a la técnica de ficciones, los equiparase y esto no sólo no lo hace la nueva normativa sino que además deliberadamente prescinde de la regla anterior.

Es loable que no se acuda a ficciones y que de modo indirecto no se restrinja la facilidad de conseguir las titulaciones adecuadas en pro de la seguridad jurídica, todo sin perjuicio, claro está, de la labor investigadora de los titulares de la imposición para hacer efectivo el impuesto cuando a través de los expedientes vengán en conocimiento de actos sujetos que no hayan abonado el impuesto municipal, siempre que no les alcance ya el plazo de prescripción del derecho a liquidar, o de la propia deuda liquidada, que debe ser declarada incluso de oficio.

F) *Incidencia de la Ley 11/1981 de 13 de mayo, de modificación del C. C. en materia de filiación, patria potestad y régimen económico del matrimonio.*

En materia de transmisión de terrenos y de la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio se ha de tener presente, a partir de su vigencia, la Ley 11/1981 de 13 de mayo, modificativa del C. C. en materia de filiación, patria potestad y régimen económico del matrimonio.

Sin duda estas normas sustantivas fundamentales tienen especial incidencia en la calificación jurídica de las diversas figuras generadoras de transmisiones del dominio o derechos reales determinantes del devengo del impuesto objeto de nuestro estudio; de ahí que se estime conveniente poner de relieve, en apretada síntesis, sus innovaciones más importantes.

a) *Filiación.*

De acuerdo con el principio señalado en el art. 14 de la Constitución relativo a la igualdad de los españoles ante la Ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de raza, sexo y religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social, se dispone en el párrafo segundo del art. 108 del C.C. reformado, que la filiación matrimonial y la no matrimonial, así como la adopción plena, surte los mismos efectos conforme a las disposiciones de este Código y además

puntualiza en el art. 112, que la filiación produce sus efectos desde que tiene lugar y su determinación legal produce efectos retroactivos siempre que la retroactividad sea compatible con la naturaleza de aquéllos y la Ley no disponga lo contrario.

Ante lo terminante del precepto entendemos que el intérprete de la Ley no puede hacer en ningún caso distinción alguna respecto de las tradicionales clases de filiación.

La filiación se acredita por la correspondiente inscripción en el Registro Civil, documento o sentencia que la determine en forma legal, por la presunción de la paternidad matrimonial, o, a falta de estos medios, por la posesión de estado.

La nueva regulación de esta materia comprende normas específicas sobre la determinación de la filiación matrimonial de la no matrimonial y sobre todo de las acciones: reclamación e impugnación.

A tenor de esta normativa no procederá ninguna discriminación respecto de las clases de hijos a los efectos de la sucesión tanto testada como intestada, ni en materia de legítimas o mejoras, reservas, etc.

En materia específica de tributos locales será de aplicación, por supuesto y sin distinción alguna, el beneficio de la cuota tope del impuesto en las recíprocas sucesiones entre padres e hijos, antes limitada a los derechos sucesorios reconocidos en la Ley.

b) Patria potestad.

A los efectos de la imposición local, sólo nos interesa destacar aquí la influencia general del nuevo concepto de la patria potestad sobre los hijos no emancipados en cuanto se atribuye de forma conjunta al padre y a la madre o por uno solo de ellos con el consentimiento expreso o tácito del otro. Para la efectividad de su función permanente se prevé su ejercicio en circunstancias especiales, como en defecto del que la ejerce; opera el juego de determinadas presunciones y en último extremo en caso de desacuerdo decidirá el Juez, oídas las partes y al hijo si tiene suficiente juicio, y en todo caso cuando sea mayor de doce años.

Se hace la matización teleológica de que se ejercerá siempre en beneficio de los hijos, de acuerdo con su personalidad y comprendiendo siempre el deber y facultad de velar por ellos, tenerlos en su compañía, alimentarlos, educarlos y procurarles una formación integral, además de representarlos y administrar sus bienes salvo excepciones adecuadas. El hijo ha de obedecer a sus padres mientras permanezca bajo su custodia y respetarlos siempre y contribuir a las cargas de la familia mientras conviva con ellos.

Respecto de los bienes de los hijos, con relación concreta al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos conviene poner énfasis, por afectar a la transmisión de los bienes sujetos, a lo dispuesto en el art. 166, que dice en primer lugar que los padres no podrán renunciar a los derechos de que los hijos sean titulares ni enajenar o gravar sus bienes inmuebles, establecimientos mercantiles o industriales, objetos preciosos y valores mobiliarios, sino por causas justificadas de utilidad o necesidad y previa autorización del Juez del domicilio, con audiencia del Ministerio Fiscal, y en segundo término tampoco podrán sin esa autorización judicial repudiar herencias o legados a favor del hijo o las donaciones. Si bien la aceptación de la herencia será siempre a beneficio de inventario.

c) Régimen económico matrimonial.

Antes de tratar los regímenes económicos concretos, los artículos correspondientes del C. C. se agrupan bajo las rúbricas de disposiciones generales, de las capitulaciones y de las donaciones por razón de matrimonio, a cuya sistemática nos acomodaremos.

a') Disposiciones generales.

Perdura en principio la autonomía de la voluntad en la elección del régimen económico (art. 1.315), si bien se ha de referir la opción a los regulados en el C. C.

En todo caso, a falta de capitulaciones o cuando sean ineficaces, regirá la sociedad legal de gananciales a tenor del art. 1.316. Norma supletoria que ya prevalecía en la anterior normativa, que debe reconocerse de pacífica y buena aceptación.

Son normas destacables: primero, la declaración fundamental de que los bienes de los cónyuges están sujetos al levantamiento de las cargas del matrimonio; segundo, que en todo caso cualquiera de los cónyuges podrá realizar los actos encaminados a atender las necesidades ordinarias de la familia, encomendadas a su cuidado conforme al uso del lugar y a las circunstancias de la misma; tercero, la disposición sobre bienes comunes —fuera de los casos de excepción— necesitarán del consentimiento de ambos esposos y cuando la Ley lo exija y no se respete, ni se ratifique, los actos serán anulables por el cónyuge que no lo haya consentido o sus herederos. En cambio serán nulos de pleno derecho los actos a título gratuito sobre bienes comunes sin el consentimiento de uno de los esposos; cuarto, el marido y la mujer podrán transmitirse por cualquier título bienes y derechos y celebrar entre sí toda clase de contratos. Estas dos últimas normas son de especial importancia al representar innovaciones sensibles sobre los principios tradicionales y sobre todo esta última. Por eso es lógico que sea radicalmente contestada al amparo de las posibles influencias respectivas inherentes al matrimonio y esenciales al mismo que pueden debilitar la voluntad.

Por último, tiene especial transcendencia lo dispuesto en el art. 1.324 del C. C. al consagrar en norma el criterio ya trazado por la jurisprudencia de que para probar entre cónyuges que determinados bienes son propio de uno de ellos, será bastante la confesión del otro, si bien por sí sola no perjudicará a los herederos forzosos del confesante ni a los acreedores, sean de la comunidad o de cada uno de los cónyuges.

b') Capitulaciones matrimoniales.

Habrán de celebrarse en escritura pública. Requisito exigido «ad solemnitatem»; por lo tanto, su omisión apareja la nulidad absoluta de la institución. Al efecto, reza el art. 1.327 del C. C. que para su validez, las capitulaciones habrán de constar en escritura pública.

Podrán otorgarse antes o después de celebrado el matrimonio y en ellas podrán los otorgantes estipular, modificar o sustituir el régimen económico de su matrimonio o cualquiera otra disposición por razón del mismo. En todo caso, serán nulas las disposiciones contrarias a la Ley o a las buenas costumbres o limitativas de la igualdad de derechos que corresponda a cada cónyuge.

Por supuesto que todo lo que se estipule quedará sin efecto en el caso de no contraerse matrimonio en el plazo de un año y la invalidez de las capitulaciones se regulará por la normativa general de los contratos; no obstante las consecuencias de la anulación no afectarán a terceros de buena fe.

c') Donaciones por razón de matrimonio.

Ahora el Código da una clara definición de estas donaciones, como las que cualquier persona hace, antes de celebrarse, en consideración al mismo y en favor de uno o de los dos esposos. Se rigen por las normas comunes que no se opongan a las suyas específicas (arts. 1.336 y 1.337 del C. C.).

Los bienes donados conjuntamente a los esposos pertenecen a los mismos pro indiviso ordinario y a partes iguales.

Los esposos podrán donarse, por razón de matrimonio, bienes presentes. En capitulaciones matrimoniales pueden donarse incluso bienes futuros para caso de muerte con las limitaciones sucesorias.

Siempre quedarán sin efecto las donaciones por razón de matrimonio si no llega a celebrarse en el plazo de un año y podrán revocarse en forma legal por las causas comunes, salvo por superveniencia o supervivencia de hijos.

d') Regímenes económicos matrimoniales.

Se regulan los regímenes concretos de la forma siguiente: a) Régimen de sociedad de gananciales, b) Régimen de participación de bienes y c) Régimen de separación de bienes. Desaparecida la dote de la mujer y la denominación de bienes parafernales, no debe hablarse de capital del marido, ya que serán del marido o de la mujer, todos los bienes que aporten al matrimonio o adquieran después privativamente.

a'') De la sociedad de gananciales.

Cierto que al perdurar la libertad en materia de capitulaciones matrimoniales se dispone que a falta de éstas, regirá la sociedad legal de gananciales, en la que a tenor del art. 1.344, se hacen comunes por el marido y la mujer, las ganancias y beneficios obtenidos indistintamente por cualquiera de ellos, que serán atribuidos por mitad al disolverse aquélla.

Precisa después el Código cuáles son bienes gananciales y privativos y los problemas de créditos y subrogaciones. No obstante, de acuerdo con el art. 1.355, podrán los cónyuges atribuir la condición de gananciales a los bienes que adquieran a título oneroso durante el matrimonio, cualquiera que sea la procedencia del precio o contraprestación y la forma y plazo en que se satisfaga. También precisa el art. 1.361 que se presume en definitiva ganancial cualquier bien del matrimonio cuando no se pruebe que pertenece privativamente al marido o a la mujer.

Como norma general, la administración de los bienes corresponde conjuntamente a los cónyuges, salvo pacto en contrario, así como la disposición, a cuyos efectos ordena el art. 1.377 del C. C. que para realizar actos de disposición a título oneroso sobre bienes gananciales, se requerirá el consentimiento de ambos cónyuges. Si uno de ellos lo negare, o estuviere impedido para prestarlo, podrá el Juez, previa información sumaria, autorizar uno o varios actos dispositivos cuando lo considere de interés para la familia.

Serán nulos los actos a título gratuito si no concurre el consentimiento de ambos cónyuges. Sin embargo, podrá cada uno de ellos realizar con los bienes gananciales liberalidades de uso. Igualmente la disposición testamentaria de un bien ganancial producirá todos sus efectos si fuere adjudicado a la herencia del testador. Caso contrario, se entenderá legado el valor que tuviere al tiempo del fallecimiento.

Por último, dispone el Código las normas sobre la extinción de la sociedad de gananciales y liquidación y adjudicación de sus bienes.

b'') Del régimen de participación.

Es la novedad más significativa de esta modificación del C. C. en materia de regímenes económicos matrimoniales. En su virtud, los cónyuges pueden establecerlo en capitulaciones. Su esencia consiste en que cada uno adquiere derecho a participar en las ganancias obtenidas por su consorte durante el tiempo de vigencia del régimen. En todo lo demás, impera el sistema de separación de bienes. Se conserva la administración de los bienes por cada cónyuge y lo mismo el disfrute y disposición de todos los bienes aportados o adquiridos durante el matrimonio. A su término opera con los resultados una distribución propia de las ganancias.

c'') Del régimen de separación de bienes.

El régimen de separación de bienes pueden establecerlo los cónyuges en capitulaciones matrimoniales. También regirá cuando los cónyuges hayan excluido expresamente el régimen de la sociedad legal de gananciales sin expresar el que ha de regir, y por último también operará cuando se extinga el de gananciales o de participación vigente, salvo que por disposición expresa los cónyuges establezcan otro distinto.

Empezará a regir el día de la celebración del matrimonio o posteriormente cuando se otorguen capitulaciones hechas después del matrimonio.

Los cónyuges contribuirán al sostenimiento de las cargas familiares y si no se pacta la proporción lo será en la medida de sus recursos específicos. Destaca la novedad de que el trabajo en la casa es computado como una aportación a las cargas y dará lugar a compensación, que de no haber acuerdo la señalará el Juez.

No presenta especiales problemas a los efectos del impuesto aquí tratados. El Código determina que cuando no conste la titularidad en un bien determinado se estimará que pertenece a los cónyuges por mitad.

d) Sucesiones hereditarias.

Como final de este capítulo conviene precisar las más importantes modificaciones y la nueva redacción de los artículos del C. C., ordenada por la Ley en materia de sucesiones, concretamente de legítimas y de sucesión intestada, dada su vinculación con la transmisión generadora del devengo del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos.

En relación con las legítimas, el art. 807 en la actual redacción dispone que son herederos forzosos: primero, los hijos y descendientes respecto de sus padres y ascendientes; segundo, a falta de los anteriores, los padres y ascendientes respecto de sus hijos y descendientes; y tercero, el viudo o viuda en la forma y medida que establezca este Código.

A su vez, al art. 808 expresa que constituye la legítima de los hijos y descendientes las dos terceras partes del haber hereditario del padre y de la madre. Es decir, se precisa en primer lugar quiénes son los herederos forzosos y a continuación se determina la cuantía de la legítima de los hijos y descendientes, con cuya atribución, dadas las modificaciones en materia de filiación, no existirá ninguna discriminación, incluso respecto de la filiación de naturaleza matrimonial o no matrimonial, o de adopción plena, que constituye la clasificación legal.

El aludido art. 808 precisa también que sin embargo los padres podrán disponer de una parte de las dos que forman la legítima para aplicarla como mejora a sus hijos o descendientes. La tercera parte restante será de libre disposición.

La reforma matiza definitivamente en este extremo el derecho de los padres a disponer del tercio de mejora en favor de cualquiera de los hijos o descendientes. De ahí que entendamos: 1.º Que de acuerdo con la nueva normativa de filiación podrá otorgarse la mejora a cualquier hijo o descendiente sin discriminación alguna, al haberse suprimido la clasificación tradicional entre los hijos legítimos, naturales, ilegítimos y adoptivos; 2.º De acuerdo con los criterios elaborados por la jurisprudencia, hoy elevados a norma, es legal atribuir la mejora a cualquier descendiente de generación más remota que el hijo, aun en vida de éste o de descendientes más próximos; 3.º Por supuesto, se puede mejorar en todo el tercio o en parte de él y a uno o a varios hijos independientes.

Así, al efecto, dispone el art. 823 reformado, que: el padre o la madre podrán disponer en concepto de mejora a favor de alguno o algunos de sus hijos o descendientes, ya lo sean por naturaleza o por adopción plena, de una de las dos terceras

partes destinadas a legítima con la facultad señalada en el art. 831, de que en testamento o capitulaciones matrimoniales, se puede encomendar al cónyuge supérstite, que no haya contraído nuevas nupcias, la disposición a su prudente arbitrio de los bienes del difunto y mejorar el de ellos a los hijos comunes sin perjuicio de las legítimas y de las mejoras y demás disposiciones de causa.

Además, el hijo descendiente podrá renunciar a la herencia y aceptar la mejora.

Cuando no existan descendientes pero sí ascendientes el cónyuge sobreviviente tendrá derecho al usufructo de la mitad de la herencia, esto es, se aumenta la cuota de un tercio en usufructo prevista para cuando concorra con descendientes.

Igual extensión tendrá el usufructo cuando los únicos herederos forzosos sean el viudo o viuda e hijos de su consorte concebidos constante el matrimonio de ambos.

Para el caso en que no existan ascendientes ni descendientes se mantiene la cuota viudal en los dos tercios de la herencia, prevista en el art. 838.

También permanece en favor del heredero sin distinción, aunque sea heredero voluntario, la facultad de optar por la conmutación o conversión de la cuota viudal usufructuaria, por asignación de una renta vitalicia, los productos de determinados bienes, un capital en efectivo, bien por mutuo acuerdo o disposición judicial.

La sucesión intestada se expresa en la siguiente forma a través de la nueva redacción del C. C.: el art. 913 determina que a falta de herederos testamentarios la Ley difiere a los parientes del difunto, al viudo o viuda y al Estado.

Los hijos y sus descendientes sucederán a sus padres y demás ascendientes sin distinción de sexo, edad y filiación (art. 931).

El padre y la madre sucederán, a falta de hijos y descendientes, por partes iguales, a sus hijos y descendientes y en caso de que sobreviva uno solo de los padres éste sucederá al hijo o descendiente en toda la herencia (arts. 935, 936 y 937).

A falta de padre y madre sucederán los ascendientes más próximos en grado. Si hubiere varios de igual grado pertenecientes a una misma línea, dividirán la herencia por cabezas; si por el contrario fueran de líneas diferentes, pero de igual grado la mitad corresponderá a los descendientes paternos y la otra mitad a los maternos (art. 939, 940 y 941).

En todo caso, en cada línea la división será por cabezas.

A falta de estas personas herederán el cónyuge y los parientes colaterales por el orden que se establece en los arts. siguientes (art. 943).

La principal modificación consiste en que el cónyuge viudo heredará a su consorte fallecido en defecto de ascendientes y descendientes y con preferencia a todo otro pariente colateral. Así reza el art. 944 que en defecto de ascendientes y descendientes y antes de los colaterales sucederá en todos los bienes del difunto el cónyuge superviviente; salvo, como dispone el art. 945, el cónyuge que se hubiere separado por sentencia firme o separado de hecho o mutuo acuerdo que conste de modo fehaciente.

Después del cónyuge superviviente sucederán los hermanos e hijos de hermanos con preferencia a los demás colaterales (art. 946) y cuando no exista cónyuge supérstite, ni hermanos, ni hijos de hermanos, sucederán en la herencia del difunto los demás parientes del mismo, en línea colateral hasta el cuarto grado, más allá del cual no se extiende el derecho de herencia abintestato. En estos casos heredará el Estado.

De forma deliberada se comentarán ahora dos normas, a nuestro juicio, encomiables, establecidas por la Ley en aras de facilitar la división de los bienes heredi-

tarios para evitar proindivisos odiosos, conflictivos, antieconómicos e injustos: son las comprendidas en los arts. 841 y 1.057 del reformado C. C.

La primera norma del art. 841 del C. C., aun tratándose de legítimas, permite al testador o al contador-partidor expresamente autorizado por aquél, adjudicar todos los bienes hereditarios o parte de ellos a alguno de los hijos o descendientes, ordenando que se pague en metálico la porción hereditaria de los demás legitimarios. También corresponderá la facultad de disponer el pago en metálico al contador-partidor dativo a que se refiere el art. 1.057 del C. C.

Esta acertada disposición en realidad empieza a generalizar la norma excepcional contenida en el párrafo 2.º del art. 1.056 del C. C. que en interés de la familia permite al padre partidor, en interés de la familia, para conservar indivisa una explotación agrícola, industrial o fabril, adjudicarla a un legitimario y disponer el pago en metálico de la legítima de los demás hijos. Ahora se extiende esta facultad al contador-partidor expresamente autorizado e incluso al dativo aludido en el art. 1.057. Esta norma alcanza a la vez dos objetivos, uno el de poder conservar y continuar íntegra una explotación, sin el trauma de la división o adjudicación múltiple, favoreciendo así la familia y la economía, y otro objetivo, como es el de facilitar de forma sensible la división hereditaria, evitando de otro modo, en caso de discrepancia, el tormento de interminables juicios hereditarios, costosos, enojosos y odiosos.

Sin duda que este resorte plausible tiene el contrapunto de la necesidad de mantener el principio de justicia de la adjudicación de las legítimas, cuyo valor ha de referirse al momento de la partición; evento que prevé la reforma y trata de garantizarlo a través de una doble medida: una, la de facilitar a cualquiera de los hijos o descendientes obligados a recibir la cuota en metálico, exigir su pago en bienes de la herencia con observancia de lo ordenado en los arts. 1.058 al 1.063 del C. C. (ese, al menos, parece ser el sentido del art. 842, no obstante su confusa redacción); la otra medida es la de someter al control judicial o aprobación la partición así efectuada, salvo que exista unanimidad de los interesados.

La segunda norma del art. 1.057, determina que el testador podrá encomendar por actos «inter vivos» o «mortis causa» para después de su muerte la simple facultad de hacer la partición a cualquier persona que no sea uno de sus coherederos.

Ahora bien, no obstante, continúa el artículo, no habiendo testamento, contador-partidor en él designado, o vacante el cargo, el Juez, a petición de los herederos y legatarios que representen al menos el cincuenta por ciento del haber hereditario y con implicación de los demás interesados si su domicilio fuere conocido, podrá nombrar un contador-partidor dativo según las normas que en la L. E. C. establece para la designación de perito. Si bien la partición así realizada requerirá aprobación judicial salvo confirmación expresa de todos los herederos y legatarios.

Excelente y práctica la norma que permite en una sucesión ante la ausencia de contador-partidor, acudir al Juez para que designe este partidor o perito en forma legal, con todas las garantías, máxime cuando han de solicitarlo al menos los que representen un cincuenta por ciento de las hereditarias. Pensamos que así se pueden evitar, en muchos casos, los tremendos juicios de testamentaria y abintestato; garantía también en que la vinculación al contador-dativo —a nuestro juicio llena un vacío legislativo— se controla con la necesaria aprobación judicial de la partición si no existe unanimidad entre los interesados. Creemos que esta innovación redundará en beneficio y alivio de esta delicada materia de particiones hereditaria, que quizá con el tiempo lleve a una definitiva solución cuando se disponga la obligatoria designación de partidor al testador o su designación por el Juez en caso de sucesión intestada o a falta del nombrado, al hacer la declaración de herederos.

CAPITULO SEPTIMO

EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS

I.—EL INCREMENTO DE VALOR EN EL ARBITRIO DE PLUS VALIA

1. Objeto del arbitrio.

A. *Clasificaciones de las plus valías.*

- a) Reales y ficticias.
- b) Genéricas y específicas.
- c) Internas y externas.

B. *Su proyección legislativa.*

C. *Fundamento.*

2. El incremento de valor como elemento objetivo del hecho imponible.

A. *Cualificación del incremento de valor.*

B. *Su determinación cuantitativa.*

- a) Existencia del índice de valores unitarios.
- b) Su formación: a') Obligatoria. b') Fundamental.
- c) Efectos de su omisión.
- d) Doctrina de la jurisprudencia.
- e) Concreción de la plus valía: valor inicial y final.

3. El incremento de valor como base del arbitrio.

A. *Su aumento y disminución.*

B. *Fluctuaciones a tenor del índice oficial del coste de la vida.*

C. *Aumentos legales del valor inicial.*

D. *Correcciones del valor final.*

- a) Mejoras permanentes.
- b) Contribuciones especiales.
- c) Cargas reales.

E. *Bases específicas de algunos derechos reales.*

- a) Los censos.
- b) Usufructo y nuda propiedad.
- c) Transmisión de parte del dominio de la finca en cuotas indivisas o no.
- d) Uso y habitación.
- e) Terrenos de carácter reservable.

4. Tipos de gravamen.

5. Cuota del arbitrio: beneficio de la cuota tope en sucesiones.

II.—EL INCREMENTO DE VALOR EN LA ACTUAL REGULACION DEL IMPUESTO.

1. **Elemento objetivo del hecho imponible.**
2. **El incremento de valor como base imponible.**

A. *Concepto.*

B. *Su determinación general.*

Primero: Formación obligatoria de los índices.

Segundo: Prórroga automática de su vigencia.

Tercero: Valor inicial y final.

Cuarto: Aprobación previa del índice en la modalidad b)

- a) Corrección del valor final.
- b) Determinación del valor inicial.
- c) Incrementos y correcciones sobre el valor inicial.
 - a') Incrementos particularizados.
 - a'') Mejoras permanentes.
 - b'') Contribuciones especiales.
 - b'') Correcciones automáticas a tenor del índice oficial de precios al consumo.

C. *Determinación del incremento de valor o base en la constitución y transmisión de los derechos reales de goce limitativos del dominio.*

- a) Usufructo: constitución y transmisión.
- b) Derechos de uso y habitación.
- c) Derecho real de superficie.
- d) La nuda propiedad.
- e) Censos enfitéuticos y reservativos.
- f) Derechos de sobreedificar (derecho de vuelo) y subedificar.
- g) Expropiaciones urbanísticas.

D. *Las bases en la Ordenanza Fiscal tipo.*

3. **Tipos impositivos.**

A. *Tipos vigentes en el impuesto: determinación práctica (excepción de la cuota tope).*

4. **La cuota y deuda tributaria.**

CAPITULO SEPTIMO

EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS

I.—EL INCREMENTO DE VALOR EN EL ARBITRIO DE PLUS VALIA.

El concepto del incremento del valor de los terrenos, vamos a estudiarlo en este trabajo en su triple dimensión: 1.º Como realidad o manifestación económica extra-jurídica preexistente al hecho imponible, elegida por el legislador como motivo u objeto de gravamen; 2.º Como elemento objetivo del hecho imponible, es decir, cuando ya esa aludida realidad económica fue posteriormente elevada a categoría jurídica y configurada por la Ley a través de una previa tipificación fiscal; y 3.º Como determinante de las bases tributarias.

1. Objeto del arbitrio.

El incremento de valor de los terrenos es el clavillo del abanico que sujeta toda la construcción jurídica del impuesto objeto de nuestro estudio. Es como la pieza maestra, que precisamente constituye su objeto y en consecuencia también su fundamento; de ahí su acertada denominación.

Normalmente los incrementos de valor son objeto de tributación en la mayoría de los sistemas fiscales adoptados por los países del bloque occidental y que se conoce normalmente como tributación de plus valías, que no se limita al incremento de valor de los activos patrimoniales inmobiliarios sino que abarca también a los mobiliarios, incluyendo en el medio la compleja valoración de los activos empresariales.

Sin embargo, son muy variadas las modalidades y concepciones impositivas de esta realidad económica o manifestación de riqueza y diversos los fines que se persiguen desde la óptica fiscal, hasta el extremo de rebasar el campo estrictamente tributario para entrar de lleno a modular y coadyuvar a otros logros más amplios y ambiciosos en el campo económico y político-social, hasta el punto de que la exposición de motivos de la moderna Ley francesa de 19 de julio de 1976, sobre plus valías (que engloba, entre otros, un impuesto a tanto alzado sobre los metales preciosos, las joyas, los objetos de arte, colecciones y antigüedades), explica que el Gobierno, estimulado por el Presidente de la República, alegaba que si no se tomaba la iniciativa hacia una evolución dirigida a una mayor equidad tributaria, se asumía el riesgo de estancarse en el conjunto de reformas y que la oposición, cuya importancia se acerca a la mayoría parlamentaria, le desbordaría. Con toda claridad explica que se trata de una evolución voluntaria hacia un tipo de sociedad que en otro caso podría sernos impuesta por la fuerza, con restricción de la libertad, a menos que se adopten medidas conducentes a implantar esta modalidad de sociedad liberal avanzada.

Ahora bien, de ordinario se parte de que el incremento de valor de los bienes aumenta en términos reales el patrimonio de los contribuyentes y su capacidad tributaria, si bien, a estos últimos efectos, se distinguen las plusvaloraciones debidas

a la incorporación de elementos al patrimonio y con esfuerzo del propietario, de aquellas otras que surgen de modo espontáneo, ajenas a su esfuerzo, por obra de la fuerza del desarrollo económico nacional. De ahí su justificación impositiva.

No obstante, el juego, en los tiempos actuales, de esta idea socio-política dirigida, al menos, a una mejor distribución equitativa de la renta con incidencias en la evolución de la sociedad, dentro del campo económico y desde luego tributario, tuvo y tiene detractores cuando se parte de la base de un concepto romanista y casi absoluto del derecho de propiedad, hoy superado; así para Wagner esta imposición representaría una violación del ordenamiento jurídico, concretamente de la propiedad, y por lo tanto sólo puede fundarse en una concepción político-social del impuesto que persiga una distribución equitativa de la riqueza, por eso expresa en su obra «La scienza delle finance»... que la objeción de principio contra un impuesto sobre la adquisición fortuita y derivada de un aumento espontáneo de valor se puede estimar aceptable sólo con una condición, a saber: cuando el ordenamiento existente del Derecho privado y la distribución del patrimonio y de la renta no se consideran intangibles, o sea, cuando en la economía, en el derecho, en el impuesto, se toma como punto de partida el concepto político-social. Entonces se tiene presente el hecho siguiente: que la adquisición de rentas y de patrimonios con frecuencia no depende de la prestación económica personal y se extraen sus consecuencias también por el impuesto, descubriendo precisamente en esa renta, obtenida sin el concurso personal del adquirente, un objeto especialmente apto para el impuesto y que debe necesariamente ser gravado de forma especial, tanto en virtud de los principios económicos del impuesto, como en virtud de los principios de la justa distribución tributaria y, además, particularmente para la justa aplicación del impuesto, según el concepto de la «capacidad productiva». En definitiva, además de la manifestación de riqueza que supone la adición de incremento de valor no merecido, sin contar el aumento de capacidad tributaria que supone, este impuesto ha de relacionarse, como dice Cortés Domínguez, con el fin de que los tributos deben ser utilizados como poderosa herramienta para colaborar, dentro del marco de la política económica general, en la tarea de desarrollar y redistribuir la riqueza nacional. Principio cuya formulación se contiene en el art. 4.º de la L. G. T., cuando expresa que los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso social y procurar una mejor distribución de la renta nacional.

Sin embargo, el gran peligro de esta imposición radica en que se graven plus valías ficticias, no reales, por el juego constante, y hoy por desgracia frecuente, de la inflación, el verdadero cáncer económico. Por lo tanto, el argumento o reparo básico formulado contra este impuesto se polariza en que una gran parte de las plus valías gravadas son un mero espejismo, al ser debidas únicamente a la disminución del poder adquisitivo del dinero, son de carácter meramente nominal; este problema, que analizaremos más adelante, no es válido para rechazar de plano la imposición, sino solamente para que la tipificación legal del impuesto y su técnica fiscal lo tengan en cuenta y adopten las medidas necesarias para que esta injusticia de gravar plus valías inexistentes no se produzca.

Respecto de este problema, la aludida Exposición de Motivos de la Ley Francesa ya explica que, en términos conceptuales, la plus valía objeto de gravamen, es «el aumento de valor de un bien que no ha experimentado ninguna transformación material», noción más restrictiva que la común, pues suele hablarse de ella cuando los bienes que no han experimentado transformación sustancial se benefician en un aumento de su valor económico o de precio. Son muy numerosas las causas que determinan este aumento de valor, si bien pueden reducirse a dos categorías funda-

mentales: las mejoras efectuadas en los terrenos por sus propietarios, o sea, los debidos a causas internas, y los aumentos de valor emanados de circunstancias externas, en las que por regla general no interviene la voluntad de aquéllos. En todo caso se trata de plus valías reales, pero se puede superponer a ellas —y en la actualidad el fenómeno está muy generalizado— una plus valía puramente nominal, resultado de la degradación monetaria. Estas plus valías puramente contables no proporcionan ganancias reales e incluso, lo que es más grave, frecuentemente no hacen sino enmascarar minusvalías efectivas. Por el contrario, las plus valías reales generan beneficios muy positivos, que pueden ser, a su vez, efectivos o tan solo potenciales, en función de que los bienes sean o no objeto de transmisión.

Estos aumentos reales del patrimonio suponen ganancias muchas veces muy superiores a los aumentos de renta.

De lo ya expuesto se vislumbran ciertas clasificaciones de la plus valía interesantes para su análisis y estudio.

A. *Clasificaciones de las plus valías.*

a) Reales y ficticias.

En primer lugar, existen plus valías reales o efectivas, que son una verdadera manifestación de riqueza, y otras ficticias o inexistentes. Obvio que estas últimas deben ser marginadas totalmente de la tributación so pena de gravar como plus valía lo que no es tal beneficio, de desnaturalizar un impuesto sobre el producto o renta y convertirlo en un impuesto sobre el patrimonio con carácter expoliante. Si no se tiene en cuenta la degradación monetaria cuando ésta es sensible, de hecho se convierte un impuesto sobre ganancias en un impuesto sobre capital y como aquéllas son nominales, los bienes se empobrecen progresivamente en términos reales.

b) Genéricas y específicas.

De modo general pueden ser objeto de gravamen los incrementos de valor de patrimonios inmobiliarios o mobiliarios. Respecto de los primeros, que son los que nos interesan, el terreno se valora principalmente por su actitud de producción —cultivo agrícola, forestal, ganadero— de edificación, etc., e incluso, en menor escala, de recreo.

Puede concebirse el impuesto de un modo general y gravar todo tipo de plus valía o bien de forma específica y gravar sólo unas determinadas (aumentos de valor de solares, ganancias especulativas, etc.).

c) Internas o externas.

Las plus valías pueden ser también debidas a causas internas o externas. Las primeras surgen del esfuerzo y voluntad de su dueño, consecuencia de restauración o modernización de edificios, construcción, nuevos cultivos, preparación o transformación de los mismos, concentración parcelaria de bienes inmuebles, reparaciones, etc., o reparaciones, restauración o transformación de bienes muebles, actividad incorporada del propietario en selección y coleccionismo al partir de adquisiciones aisladas, etc., que originan un aumento de valor muy superior al de los efectos considerados de forma independiente.

Las externas, que provocan plus valías ajenas al esfuerzo del dueño, son muy variadas y numerosas: ejecución de planes urbanísticos, construcción de nuevas vías de comunicación, nuevas instalaciones industriales, elevación del nivel de vida, moda, movimientos migratorios o turísticos, etc., etc., incluso pueden ser aprovechados ciertos fenómenos para inversiones de tipo especulativo. Indudablemente, estas circunstancias suelen ser sopesadas en las diversas legislaciones cuando

se establecen los impuestos sobre la plus valía, que en algunos casos sólo sujetan estas plusvalías externas, o en otros las meramente especulativas e incluso con relación a ciertos bienes, como puede ser el gravamen sobre especulación del suelo urbano.

También en cuanto a tipo de gravamen cabe el empleo de tipos proporcionales o progresivos, a su vez bien de forma autónoma o bien con inclusión en otro impuesto, por regla general de la renta, y por último también puede, en cuanto al período impositivo, graduarse de forma idéntica o teniendo en cuenta el período de permanencia a efectos de determinar plusvalías a corto plazo, gravando estas plusvalías con mayor intensidad o a medio y largo plazo para hacerlas objeto de un trato fiscal más benigno.

B. *Su proyección legislativa.*

Todas estas circunstancias expuestas, deben ser apreciadas por el legislador al establecer las imposiciones. Han de tenerse en cuenta no sólo estas ganancias y sus tipos sino también la capacidad económica real y especialmente la capacidad tributaria; todo con el fin de conseguir un reparto equitativo de la carga fiscal. Se determinará si estas ganancias han de estimarse como renta o aumentos de patrimonio y más bien si deben de ser objeto de gravamen autónomo o integrado en el general sobre la renta del capital o de las personas físicas, según los sujetos sean sociedades o personas físicas; en fin, se han de examinar las expuestas matizaciones y al mismo tiempo seguir la técnica fiscal más adecuada en el método de imposición, procedimientos, exenciones, etc., ya que la técnica tributaria ha de estar supeitada y dirigida también al servicio de la justicia.

Así, por ejemplo, en la aprobación definitiva de la Ley francesa fiscal, se somete sólo a gravamen a «las plus valías de capital materialmente obtenidas por personas físicas o por sociedades personalísticas en el momento de la cesión a título oneroso de bienes o derechos de cualquier naturaleza». Vemos, pues, cómo la nueva redacción no sujeta al gravamen las plus valías potenciales, sino las reales —no ficticias— materialmente obtenidas en el momento de la cesión, como así se impuso en la votación parlamentaria. Pero destaca el concepto de plus valía de capital neto, que se someten a imposición sin gravar el capital mismo. Se tienen en cuenta exenciones, excepciones y un tratamiento especial de las minusvalías. En definitiva, la tipificación fiscal francesa, como la de otros muchos países, somete a imposición las plus valías, pero no con carácter general sino específico; se trata de normas perfectamente diferenciadas. Grava las plus valías de las empresas, las obtenidas por el aumento de valor de los solares en operaciones inmobiliarias, ganancias especulativas en valores mobiliarios, etc.

En la legislación española, se someten también a imposición diversos tipos de plus valías, desde las producidas por activos inmobiliarios como mobiliarios, fijados también en el momento de la transmisión (Decreto 30 noviembre 1972) y teniendo en cuenta desde luego los períodos de permanencia de los bienes en el dominio de sus propietarios. Normalmente el impuesto opera cuando los bienes se transmiten, y por lo tanto la realización de la plus valía se produce en períodos cortos de tiempo, antes de tres años en activos mobiliarios y de cinco en los inmobiliarios con gravaciones menores cuando la transmisión rebasa estos topes, hasta su total liberación. Las ganancias obtenidas en períodos mínimos se someten a tributación especial y las posteriores han de integrarse en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Si nos ceñimos a las plus valías patrimoniales experimentadas por bienes inmuebles tenemos pues: un impuesto general que grava las ganancias obtenidas por enajenaciones de activos inmobiliarios dentro del período señalado y en su caso la sujeción al impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Hoy las aludidas ganancias tributan a través del impuesto sobre la renta de personas físicas.

Si se trata de sociedades, el sistema impositivo es igual en el momento de su transmisión y además tributan por el impuesto general sobre la renta de sociedades y demás entes jurídicos, cuando se consideren como ingresos contables los beneficios procedentes del incremento de valor de los elementos del activo, cualquiera que sea su naturaleza, cuando se enajenen y figuren reflejados en la contabilidad o se destinen a alguno de los fines que no permitan estimarlas como partidas deducibles. Hoy también se norma especialmente la regularización de revalorizaciones de activos.

Se sometía a la tributación específica del arbitrio municipal de plus valía el incremento de valor que experimentasen en un determinado período de tiempo todos los terrenos del término municipal de la imposición, menos los especialmente no sujetos, en el momento de su transmisión, o a la tasa de equivalencia, sin necesidad de transmisión, los incrementos de los mismos bienes que permaneciesen en la propiedad de determinadas personas jurídicas durante el período decenal.

Por último, hoy el nuevo impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, sujeta a los mismos cuando se transmitan o permanezcan en manos de las personas jurídicas previamente especificadas, durante el período de diez años.

C. *Fundamento.*

De todo lo expuesto se llega a la conclusión de que, tanto en el campo legislativo como en el doctrinal, se admite la bondad de la imposición sobre los incrementos de valor experimentados por los bienes y concretamente sobre los bienes inmuebles, dada la justicia de la imposición que constituye en definitiva el fundamento del impuesto.

De modo concreto la singularidad de la imposición municipal sobre el incremento del valor de los terrenos radica en que, además de justificarse como todo impuesto en la obtención de ingresos públicos para satisfacer los gastos de igual carácter, con equitativa distribución de la carga tributaria, según la capacidad de los contribuyentes, es el mecanismo adecuado para que reviertan a la sociedad incrementos de valor debidos a ella misma.

En España las exposiciones de motivos de diversos proyectos y disposiciones sobre el arbitrio de plus valía aluden de forma expresa al gravamen de los incrementos de valor de los terrenos obtenidos de forma gratuita y sin esfuerzo, como objeto y fundamento de la misma.

Lo refleja el proyecto de Canalejas, al hablar de que la participación de los Ayuntamientos en los aumentos de valor que experimenten los terrenos situados en los términos municipales no sólo responde a fines fiscales, sino también a la conveniencia de dotarlos de medios económicos adecuados, sobre todo en las grandes poblaciones, para hacer frente a los problemas que crea la construcción urbana, gravamen que puede utilizarse en la promoción de casas baratas.

El R. D. de 18 de marzo de 1919, que por primera vez estableció el arbitrio, resaltaba la justicia del impuesto, por la conveniencia de traer a contribuir especialmente los incrementos patrimoniales que beneficiaban directamente a una clase de propietarios en daño del resto de los contribuyentes municipales. Y lo mismo la R.O. de 1929, cuando decía: «que el arbitrio municipal tiene un fundamento ético y social consistente en que el Ayuntamiento que con sus obras de urbanización y servicios municipales produce un aumento de valor de los solares en las grandes poblaciones, debe participar de ese aumento, y no beneficiarse de él exclusivamente los propietarios que nada pusieron para obtenerlo».

A él se refería la L. R. L. en cuanto disponía en su artículo 520-1 que constituye su objeto el incremento que, en un período de tiempo determinado experimente el valor de los terrenos sitos en el término municipal de la imposición. El incremento se definía en el art. 520-3, como la diferencia en más entre el valor corriente en venta del terreno en la fecha en que terminó el período de imposición, y el valor de dicho terreno al comienzo del período.

La jurisprudencia ha puesto gran énfasis en esta «ratio legis» al interpretar los preceptos del arbitrio municipal de plus valía sobre el incremento del valor de los terrenos. Así reitera, en efecto, que el fundamento filosófico del tributo radica en la existencia de un incremento de valor de la propiedad con relación a su precio de adquisición que materializa su propietario cuando la transmite, diferencia de precio que no puede atribuirse exclusivamente a sus esfuerzos, desvelos o trabajos de incorporación de elementos o mejora de su terreno, sino a otras incidencias ajenas que influyen en el progreso y mejora del medio urbano o zona en que la finca esté ubicada; que es indudable que el arbitrio debe operar siempre que existan elementos de supervaloración, en mayor o menor grado no imputables al dueño del fundo, sino que responden a esfuerzos colectivos, incluso el simple entorno económico ascendente del valor del suelo y propiedad territorial por el desarrollo económico y social, movimientos migratorios, expansión de turismo, exterior o interior, etc., motivo fundamental que justifica que el municipio participe como receptor del incremento de valor como representante que es de la colectividad inmediata (T. S. 26 de junio 1973, Ar. 2.764) que recoge la línea de la de 27 de enero de 1972.

En el mismo orden, citamos la sentencia del T. S. de 28 de febrero de 1974 (Ar. 912) cuando expresa que el fundamento del arbitrio, en sus dos modalidades, se encuentra en el incremento de valor de los terrenos por causas ajenas al trabajo del propietario, pero que la razón de ser de la modalidad de la llamada tasa de equivalencia se encuentra en que así como los terrenos propiedad de los particulares necesariamente han de ser objeto de transmisiones «inter vivos» o «mortis causa» en cuyo momento se devenga el arbitrio, tratándose de las llamadas entidades permanentes, dada su duración ilimitada, podrá no darse nunca el supuesto de transmisión, por lo que quedarían relevadas del pago del arbitrio, beneficiándose del aumento del valor de los terrenos incorporados a su activo, con quebrantamiento de los principios de uniformidad y generalidad, y que precisamente para evitar esta situación se ha establecido esta modalidad por períodos decenales; de forma que mientras el arbitrio grava el beneficio «in actu», en la modalidad de tasa de equivalencia grava el beneficio potencial, siendo compatibles ambas modalidades.

2. El incremento de valor como elemento objetivo del hecho imponible.

El arbitrio de plus valía gravaba el incremento de valor de todos los bienes sitos en el término de la imposición excepto los destinados a la aludidas explotaciones que no sean a la vez solares.

Gravaba el arbitrio —lo mismo el impuesto—, incrementos de valor o beneficios reales, o sea, materializados con la transmisión, si bien en la tasa de equivalencia gravaba incrementos no ficticios, pero no materializados sino potenciales. Hoy el nuevo impuesto grava tanto una clase como otra de incrementos de valor comprendidos en sus dos modalidades.

No se gravan sólo los incrementos de valor de forma indiscriminada sino los debidos a causas ajenas al trabajo, capital, esfuerzo, o iniciativa de su propietario; así, en principio, su objeto se limita a los incrementos que la terminología fiscal francesa llama exógenos al ser espontáneos o inmerecidos por su dueño.

En todo caso deben excluirse del gravamen cualesquiera plus valías ficticias, como son las debidas a fluctuaciones anormales de los precios, lo contrario, someterlas a gravamen, iría contra la propia filosofía del arbitrio.

Ahora bien, a veces ocurre ciertamente que las plusvaloraciones debidas, por ejemplo, al deterioro monetario, no son en verdad incrementos de valor y el gravarlas supone una imposición sin atender a la capacidad tributaria, una sarcástica ironía al descansar sólo en una ficción. Estas plus valías nominales deben marginarse totalmente del impuesto porque así lo imponen los tres argumentos siguientes: A) Si en realidad no existe plus valía, por ser totalmente nominal, no hay objeto del arbitrio; desaparece, como vimos, esta manifestación de riqueza o aumento de la capacidad económica que se quiere por el legislador someter a gravamen. B) Falta, en consecuencia, el fundamento del arbitrio dirigido a gravar ganancias generadas por la comunidad; otra cosa implicaría una confiscación de capital. C) Si no existe aumento de valor real, falta uno de los elementos del hecho imponible, tipificado en la Ley, y en consecuencia, si éste no se realiza, falta el supuesto necesario para el nacimiento de la deuda tributaria.

El acto debe calificarse de no sujeto al gravamen porque ante esta realidad querida y tipificada por el legislador, no cabe oponer disposiciones reglamentarias, como son las ordenanzas fiscales.

Esto quiere decir que si no existen incrementos de valor real, no debe aplicarse el impuesto. Ahora bien, esta norma, que desde el punto de vista teórico o especulativo es fácilmente demostrable, ofrece múltiples obstáculos cuando se trata de llevarla a la práctica, habida cuenta del carácter poco realista que los valores presentan en los índices, frecuentemente indicadores de unos módulos cuantitativos muy inferiores a los valores de mercado. Los propios Tribunales avalan esta afirmación cuando al entender de los múltiples recursos sobre justiprecio en materia de expropiación forzosa, raramente aceptan como precio justo el valor fijado en los índices y optan como más justo por el sistema de valor real previsto en el art. 43 de la Ley.

Entonces sucede que la mayor parte de las veces la discreta base imponible del arbitrio representa incrementos reales de valor y no hay ya cabida ni justificación para una disminución en la base del «quantum» correspondiente al deterioro monetario, porque en definitiva se rebajaría sin causa el incremento de valor real.

Aunque debe primar, en lo posible, la idea de no gravar nunca ganancias irreales, sobre todo en la función interpretativa y desde luego en materia de innovación legislativa, es lo cierto que en la práctica aplicación del derecho, prevalece firme el criterio contrario, con apoyo de una parte en la presunción «iuris tantum» de veracidad de que gozan en principio los valores unitarios de los índices y de otra parte en la norma de la L. R. L. que sólo permitía atender a las fluctuaciones de precios cuando se acuerde de modo previo por el Consejo de Ministros (art. 512-3).

No obstante era de desear un criterio distinto teniendo en cuenta que cristaliza ya en el orden tributario la línea de valores reales y además es hoy principio dominante de las últimas reformas la transparencia fiscal, que debe afectar tanto al contribuyente en el pago de sus tributos como a la Administración de forma inmediata en su derecho a exigirlos y a ultranza en la forma de gastarlos. Lo contrario aparece como grave estridencia en un sistema que ya tipifica para el contribuyente el delito fiscal.

En resumen, el fundamento de sujeción de la plusvalía, no sólo se encuentra en que se produzca un aumento de la capacidad económica de modo gratuito, sin actividad alguna del que la obtiene, sino también en que se origine por una actuación extraña a éste, cual es la de la Administración pública o de la comunidad.

Sin duda, debe reconocerse también sobre este punto que un examen del contexto de la normativa de la L. R. L. apoyaba la tesis expuesta de que sólo se sometan a gravamen las plus valías reales exteriores, gratuitas y sin esfuerzo del dueño, como confirma y consagra la doctrina legal, cuando dispone la rebaja de la base tributaria de las mejoras permanentes realizadas en el inmueble por el propietario durante el período y subsistentes a su cierre, así como de las contribuciones especiales y de los gastos de desmonte o terraplenado que se realicen antes de la fecha de transmisión —arts. 510, 512—.

Es lo cierto que el obstáculo más fuerte contra la tesis precedente, se contenía en el inciso 3.º del art. 512 de la L. R. L., pues establecía que, «cuando las fluctuaciones del nivel general de precios lo aconsejen, el Gobierno podrá ordenar, previo acuerdo del Consejo de Ministros, que se tengan en cuenta dichas fluctuaciones en la determinación del incremento de valor, a cuyo efecto servirá de índice para el cómputo el general del coste de la vida formulado por el I.N.E., referido a las anualidades de inicio y término del período de imposición.

Así las sentencias del T. S. de 7 de marzo de 1978 (Ar. 3.471) y la de 15 de mayo siguiente (Ar. 3.678) confirman en este punto lo resuelto por las Audiencias, en cuanto éstas no acogen la alegación de que el Ayuntamiento no tuvo en cuenta, al fijar la base impositiva, la depreciación sufrida por la peseta en el largo período decenal de liquidación, que se estimaba en un 57 por ciento, a razón de los índices de coste de vida del Instituto Nacional de Estadística, por no concurrir el presupuesto normativo que exigía el art. 512-3 de la L. R. L., para que el Ayuntamiento pudiera apreciarlo, y es por ello por lo que como declara el T. S. en la sentencia de 5 de diciembre de 1970 (Ar. 113), al ser los tribunales meros intérpretes de las Leyes en vigor, la función de los mismos ha de ajustarse a éstas, por lo que, si desde un punto de vista del derecho constituyente sería plausible y recomendable que se hiciera notar en la determinación del «quantum» del incremento de valor las fluctuaciones de la depreciación de la moneda, lo cierto es que tal incidencia sólo podrá producirse cuando lo decida el Gobierno.

A. *Cualificación del incremento de valor.*

El hecho imponible del arbitrio grava el incremento de valor que en un período determinado de tiempo experimenten los terrenos sujetos del término municipal de la imposición. Luego, este incremento de valor es uno de los elementos objetivos del hecho imponible, como lo es también, entre otros, la transmisión o bien sólo la simple permanencia cuando se trata de personas jurídicas de duración ilimitada o indefinida.

Aclarada ya, en general, la diferencia entre el concepto económico, preexistente y extrajurídico del incremento de valor —categoría económica— de un lado, y su concepto jurídico de otro lado, cuando esta realidad es elegida por el legislador y elevada a categoría jurídica, sancionada en la norma como elemento del hecho imponible necesario para el nacimiento de la obligación tributaria, hemos de profundizar en el estudio de este último concepto, para lograr la máxima certidumbre jurídica posible y para ello es útil recordar en este momento: 1.º Que el incremento de valor de los terrenos no provoca por sí solo el nacimiento de la obligación tributaria, sino que al tratarse de un hecho imponible complejo o compuesto, es necesario la concurrencia de todos los elementos en el momento del devengo que la norma concreta en la transmisión del terreno o en su permanencia en la propiedad de personas jurídicas permanentes. 2.º Que este incremento de valor tipificado por la norma ha de ser fijado, no por la simple diferencia entre el valor del terreno al inicio y al final del período impositivo, sino como ésta preceptuaba, teniendo en cuenta el valor corriente en venta tanto al comienzo como al término de dicho período, de conformidad con el art. 511 de la L. R. L.

Para fijarlo, la Ley definía este valor como «la suma de dinero por la que, en condiciones normales, se hallaría comprador para el inmueble; valoración que puede coincidir o no con el realmente tenido en cuenta en la transmisión, ya que ésta puede efectuarse a la baja o a la alta en circunstancias excepcionales, como casos de necesidad o de fortuna, o sea, que este incremento legal como impone el art. 511 de la L. R. L., ha de ser estrictamente el que corresponda a las diferencias entre el corriente valor en venta, en circunstancias normales en la fecha del comienzo del período, y el que corresponde a la fecha de cierre. No se trata, pues, de gravar la diferencia económica real y total entre los valores del comienzo y del término del período, sino la que corresponde a valores normales entre ambas fechas, ello con independencia de las previsiones legales para conseguir señalarlo con criterio prudente y ponderado.

B. Su determinación cuantitativa.

Por último, la propia Ley para poder decantar en la práctica las valoraciones normales, arbitraba la fórmula de recurrir a los índices trienales de precio fijados por el propio Ayuntamiento, con sujeción, claro está, a un procedimiento legal establecido tanto en garantía de los derechos de la Administración como de los del contribuyente.

a) Existencia del índice de valores unitarios.

Evidente que para determinar el incremento de valor corriente en venta de los terrenos, son precisas dos valoraciones, una al final y otra al principio del período impositivo. A estos efectos disponía ya el art. 511-1 de la L. R. L. que los Ayuntamientos deberían fijar cada tres años los tipos unitarios de valor corriente en venta de los terrenos enclavados en el término municipal en cada una de las zonas que al efecto juzgue preciso establecer. A su vez, en cuanto al procedimiento se determinaba que estas valoraciones se harán públicas juntamente con la ordenanza del arbitrio y que serían impugnables al igual que ésta ante el Delegado de Hacienda quien debería resolverlas previo informe de los arquitectos al servicio del catastro urbano de la Delegación respectiva (control suprimido por el R. D. L. de 16 de enero de 1981).

Por lo tanto, la única norma para la determinación objetiva que la Ley nos brindaba, era la del inciso primero de dicho artículo, relativo al valor normal corriente en venta de los terrenos sujetos al arbitrio a través de la formación de los índices trienales unitarios, pues es la que ha de servir de norte permanente en una buena interpretación de la normativa del arbitrio. Si el legislador sólo quiso someter a gravamen el incremento medio o normal del valor de los terrenos, que surge de la diferencia entre el del comienzo y del final del período impositivo, se comprende perfectamente la importancia excepcional de esta fijación de valor por el sistema de índices, hasta tal punto que la formación de estos valores unitarios, era y es, en primer lugar, estrictamente obligatoria, no facultativa de los Ayuntamientos, y en segundo lugar, tan trascendente que su omisión total entraña la imposibilidad de aplicar el tributo.

b) Su formación: a') Obligatoria. b'') Fundamental.

a') La formación de los índices tenía carácter obligatorio como se infiere de los términos imperativos literales y claros de la norma —art. 511-1 de la L. R. L.— cuando se expresaba: que los Ayuntamientos deberán fijar cada tres años estos tipos unitarios de valor de los terrenos situados en el término municipal, en cada una de las zonas que juzguen preciso establecer. Criterio que mereció la ratificación constante de la doctrina legal; así aclara, incluso, el T. S. que los Ayuntamientos tienen la obligación inexcusable de confeccionar cada tres años los índices de valores de los terrenos de su término municipal en la forma y con las garantías previstas

en la Ley (sentencia T. S. 11 de enero de 1962, entre otras); que la repercusión de la falta del índice de valor en la gestión tributaria tiene su fundamento en el principio de legalidad comprendido en el art. 718 de la L. R. L. y que también por imperativo de otro precepto legal (art. 511) este índice ha de completar las ordenanzas para determinar dichas mediciones y bases, de manera que cualquier otro medio que se arbitre, aunque se inserte en la misma ordenanza, resultaría ineficaz, porque sería contrario a lo dispuesto en la norma de rango superior, la Ley, y por lo tanto a tenor del art. 718-3 de la L. R. L. nulo el precepto de la Ordenanza que lo regula (T. S. 5 de junio de 1965 y 5 de noviembre de 1970).

b'') En la normativa de la L. R. L. de 1955, el Ayuntamiento, dentro de sus facultades impositivas, podía o no constituir o establecer en su término municipal el arbitrio de plus valía; ahora bien, una vez adoptado el acuerdo, había de aprobar la correspondiente e ineludible ordenanza y los índices de valores, que forman parte de ella, pues eran estos tres los requisitos necesarios para la validez y eficacia del arbitrio; en consecuencia el Ayuntamiento estaba obligado a la confección de los cuadros de valores, una vez implantado el impuesto, no sólo por Ley, sino también por el propio acuerdo impositivo.

Puede el ente municipal omitir, ya en origen, esta obligación o bien omitir posteriormente cualquiera de las actualizaciones trienales con consecuencias diferentes, como más adelante analizaremos, aunque siempre ocasionando perjuicios a sus intereses propios e incluso para los generales, al disminuir los ingresos municipales en más o en menos; circunstancia que repercutirá innegablemente en la disminución de su actividad o servicio, o bien, para mantenerlos, se verá obligado al aumento de otras imposiciones, con alteración del principio de justicia distributiva.

Lo que no está tan claro son las consecuencias que se derivan del incumplimiento de esta obligación en orden a las responsabilidades en que hayan podido incurrir los funcionarios u órganos sobre los que recae esta obligación. Si bien creemos que son viables las responsabilidades de índole civil o incluso penal y desde luego las administrativas; ofrece más dificultad la responsabilidad de los órganos ya que afecta a un tema sugestivo e inédito que roza con el de los derechos públicos subjetivos y también con el de la responsabilidad política.

c) Efectos de su omisión.

Cierto que la ausencia u omisión del índice de valores para regir el trienio correspondiente en el momento de la transmisión o desde el inicio de la permanencia de los bienes sujetos en poder de las entidades jurídicas permanentes, lleva a declarar la inexigibilidad de la exacción. Así lo establece la L. G. T. y de modo específico, los arts. 717 y 718 de la L. R. L. En igual sentido la jurisprudencia, de la que son exponentes las sentencias de nuestro T. S. de 26 de marzo de 1958 (Ar. 1.374), 16 de mayo de 1959 (Ar. 1.916), 11 de enero de 1969 (Ar. 69), 5 de noviembre de 1979 y 3 de diciembre de 1966 (Ar. 3.897); así declara esta última que «la inexistencia de índices trienales de valoración de los terrenos municipales gravados, nos presenta el arbitrio y a su ordenanza, como afectos a un vicio de nulidad tal, que mientras tanto hace impracticable la ordenanza e inexigible el arbitrio». Conclusión obligada ante la infracción esencial que supone la omisión del índice que impide al arbitrio lograr su fin y que desde luego causa indefensión, ya que cualquier valor asignado sería ilegal al no estar aprobado en forma, según exige el art. 511-1 de la L. R. L., ni los contribuyentes pudieron impugnarlo, de donde deviene, por falta de procedimiento legalmente previsto para determinar la existencia de uno de los factores integrantes del hecho imponible, la inaplicabilidad del impuesto. Máxime cuando los valores fijados en el índice, que se señalan de modo objetivo y normal, no tienen por qué coincidir con el precio realmente pagado, que puede obedecer a circunstancias anormales (sentencias de 22 de junio de 1961 y

5 de enero de 1970), porque «ha de atenderse al valor en condiciones normales de venta, prescindiendo en absoluto del precio de afección, aunque realmente haya sido satisfecho» (T. S. 8 de abril de 1952).

d) Doctrina de la jurisprudencia.

Ahora bien, este criterio necesita ciertas matizaciones. En tal sentido, hemos de decir que sólo es aplicable con carácter general para los supuestos de falta absoluta de índices, o también, de modo específico, para aquellos otros en que aun existiendo éstos, faltan los del sector donde están enclavados los terrenos sujetos. Véase al efecto la sentencia del T. S. de 5 de junio de 1965 (95).

Por lo tanto, el rigor de esta doctrina legal no se aplica solamente a la hipótesis de absoluta inexistencia de índices, sino también a los casos concretos en que, aun existiendo, no se ha incluido en aquél la valoración relativa a unos terrenos determinados.

En cambio, el T. S. declara, con uniformidad, que la inexistencia de planos de zonas valoradas, incluso del casco urbano, no alcanza carácter sustancial ni trascendente en orden a la viabilidad de las exacciones, como así lo enseña la sentencia del 28 de diciembre de 1977 (Ar. 4.810), al anunciar que el carecer de plano de las zonas correspondientes y no definir o determinar el casco urbano, no anula la ordenanza del arbitrio ni la tabla de valores de aquel trienio, por estar suficientemente especificado en dichas tablas que los valores partían de una delimitación natural del casco de la población, fijando una serie de zonas sucesivas diferenciadas en su distancia a dicho casco.

El T. S. no mantuvo un rigor excesivo en este tema, que, después de algún titubeo, fue dulcificado en el aspecto de considerar automáticamente prorrogados los índices del período anterior hasta tanto no se aprobaran otros nuevos. Respecto de este criterio jurisprudencial, nos puede servir de ejemplo, entre otras, la sentencia de 26 de junio de 1973 (Ar. 2.764), que admite, en principio, como buena y legal, cuando la Corporación no aprobó en su momento el oportuno índice, la vigencia del mismo índice que ya estaba aprobado en el trienio anterior, ya que, como expresa la sentencia, «el sistema legal para determinar la base impositiva radica en que los Ayuntamientos fijarán cada tres años los valores de los terrenos sitios en su término municipal, y el Ayuntamiento de Cartagena no dio cumplimiento a ello, y, por lo tanto, tenía que continuar aplicando los tipos unitarios que tenía fijados para el trienio anterior».

No obstante, este evolutivo logro de la jurisprudencia, con gran carga de equidad y ponderación, tropezaba con el obstáculo de que los índices tenían carácter trienal desde su origen, su formación era obligatoria para los Ayuntamientos y lo mismo su actualización cada tres años.

Por lo tanto, su eficacia en el tiempo no podía ser reducida ni a dos años ni a uno, o a meses, ni tampoco podían los Ayuntamientos extender su eficacia a

(95) El criterio de la jurisprudencia es rígido y firme en su aplicación, cuando nos encontramos en el supuesto de ausencia total de índice para la valoración final y también cuando, aunque exista, no determina los valores en el sector en donde se encuentra enclavado el terreno, pues como la base imponible en el arbitrio está constituida por la diferencia en más entre el valor corriente en venta de los terrenos a la fecha final del período impositivo y el mismo valor al comienzo del tal período, para cuya determinación se requiere, como es lógico, la fijación previa de valores inicial y final o actual de los terrenos a que afecta el arbitrio, sin que en el caso debatido estuviese fijado en la fecha de la transmisión el valor final o actual, puesto que es dato probado en el proceso que en el índice trienal de valores vigente para el período 1948-50, no se asignaba valoración alguna a los terrenos objeto de transmisión ni a la zona donde éstos se hallan emplazados y habida cuenta de ello no cabe la posibilidad de determinar la base del arbitrio ni por ende proceder a su exigibilidad, sin que el Ayuntamiento pueda salvar retroactivamente esta ausencia de valoración y base imponible, dado que ello lo impide la rigidez de los plazos legales para publicación e impugnación de la ordenanza y del índice de valores complementario, pues de esta suerte se debilitaría la garantía del administrado que tales normas vienen a reforzar; todo lo cual conduce inevitablemente a la desestimación del presente recurso.

períodos más amplios mediante sucesivas prórrogas, ya que sus acuerdos serían contrarios a la Ley. Los cuadros de valores tenían una vigencia preestablecida y debían caducar «ope legis», y así bajo este punto de vista, se pronunciaron sentencias del T. S. que entendieron estos supuestos como una ausencia total de índices de valores aplicables al momento del devengo —final del período— y en consecuencia declararon inexigible el arbitrio.

Pese a todo, la solución jurisprudencial tenía también apoyo legal y además mucho sentido de equilibrio y de justicia. En realidad la situación de ausencia absoluta de índices no es equiparable al caso en que éstos existan, pero sin vigencia en la fecha del devengo; esta circunstancia nos desplazaría a un problema de caducidad, modulable en una interpretación sistemática y teleológica, pues en realidad si bien la formación de los índices, incluido su procedimiento, se establece en garantía tanto de la Administración como de los contribuyentes, incluso subordinada al respeto a los valores corrientes en venta, es indudable que su actualización, en realidad, beneficia al Ayuntamiento titular de la imposición y por lo tanto bien está que no se tolere la aplicación de otros valores no dotados de la garantía legal, pero los anteriores la tienen y el contribuyente no sufre perjuicio alguno en la aplicación de los mismos, al contrario, más bien resultaba favorecido, pues estas valoraciones aparecen, presumiblemente, más bajas que las pendientes de redacción, y además hemos de convenir en que no es extraño en derecho la prórroga de situaciones jurídicas previstas para un período de tiempo determinado, incluso en materia económica. Así sucede con presupuestos prorrogados, valoraciones de ciertos bienes, etc.

Aun con esta interpretación, que después formó línea recta de doctrina legal, es de observar que al entender prorrogados los cuadros de valores anteriores, es más frecuente encontrarse con la circunstancia de que la fecha inicial y final del período impositivo, coinciden dentro del tiempo de aplicación de un mismo cuadro de valores y entonces es evidente que al ser iguales el valor inicial y final, no existe diferencia y en consecuencia falta en absoluto el incremento de valor, o sea, uno de los factores integrantes del hecho imponible del arbitrio, que provoca la definitiva no aplicación o inexigencia del arbitrio. Así sucedió en el caso enjuiciado en la aludida sentencia de 26 de junio de 1973 (Ar. 2.764) en él que al no aprobarse en su momento el índice trienal de valores, ocurrió que en la fecha de transmisión de los terrenos se encontraba vigente el mismo índice que regía en el momento de adquisición de tales bienes por el hoy transmitente y, en consecuencia, era evidente la falta de base o incremento de valor y, pese a la efectiva percepción de un incremento de valor, no fue viable la imposición, si bien por causas imputables a la Administración que no actualizó en plazo los ineludibles índices. La sentencia expresa que a causa de no tener el Ayuntamiento aprobados los índices correspondientes en la fecha de la transmisión del terreno 1964 —trienio que se iniciaba el primero de enero de ese año—, aplicó los del índice anterior 1961-1963, en donde coincidía la fecha de adquisición de los terrenos cuyos valores no podrán determinar incremento por corresponder al mismo período impositivo, por ser evidente que siendo un valor fijo para todo el período, no podrá obtenerse una diferencia en más entre el comienzo y el final; y por lo tanto, no es posible obtener la base impositiva, por inexistencia de base que equivale a falta de incremento, que es el objeto de este arbitrio, constituido por la diferencia en más entre el valor corriente en venta en la fecha en que terminó el período de imposición y el valor del mismo terreno al comenzar el período, lo que lleva a la anulación de la liquidación, aunque por razones distintas a las fijadas en la sentencia de instancia.

Como remate de este extremo, se debe recordar que en el momento del devengo —transmisión del terreno o término del período decenal— se ha de tener presente, de modo ineludible, la obligada aplicación del índice de valores vigente en dicho

instante; por lo tanto no es procedente nunca la aplicación de un cuadro de valores, que en dicha fecha no regía, como sucedía cuando el índice se aprobaba por el Delegado de Hacienda con posterioridad al momento del devengo, ya que este acto de fiscalización era el definitivo para la aplicación de la ordenanza y de los índices.

e) Concreción de la plus valía: Valor inicial y final.

La concreta determinación del incremento de valor ò diferencia en más entre el valor corriente en venta de los terrenos en condiciones normales, entre el valor al cierre del período impositivo —minuyendo— y el de su apertura, anterior adquisición —sustraendo—, exige la determinación específica de estos dos factores. A estas dos premisas valorativas del terreno al final y al principio del período impositivo se refería el art. 511 de la L. R. L., cuando establecía en su párrafo primero la única norma para la determinación objetiva de los valores medios corrientes o normales en venta, cuya diferencia es precisamente el incremento que el legislador quiso someter a gravamen.

Su colocación preferente y su carácter general sin distinción respecto al cierre o al inicio del período, unida a su coordinación con los aludidos precios medios, convierten a esta regla en la pieza clave para la determinación del incremento de valor sometido a gravamen. Así, al no disponer la Ley nada concreto respecto a posibles opciones sobre la valoración final, es claro que ha de utilizarse para ella siempre el índice de valor, con carácter forzoso. Este es el único establecido, pues las posibles opciones para acudir a otros medios valorativos sólo las ha previsto la Ley de modo específico para el comienzo del período.

Para la determinación del valor en el momento de la adquisición del terreno o comienzo del período, disponía especialmente el apartado n.º 3, del art. 511, que los Ayuntamientos podrían tener en cuenta los valores consignados en las escrituras o títulos correspondientes y en su defecto los que resultasen de valoraciones oficiales, practicadas en aquella época, en virtud de expedientes de expropiación, compraventa de fincas por el Ayuntamiento, ensanche y demás de naturaleza análoga.

Entendemos que el aludido artículo quería en principio un valor objetivo y de precios medios que es el señalado en los índices de carácter obligatorio y preferente que es la regla general; en segundo lugar, con relación únicamente al comienzo del período impositivo, disponía que los Ayuntamientos podían tomar los precios que figurasen en las escrituras o títulos de adquisición y sólo en defecto de éstos; y ya en tercer lugar los que resultasen de valoraciones oficiales.

Ya en este momento, antes de profundizar sobre este punto, hemos de exponer los antecedentes históricos, que sin duda alguna nos ayudarán a su mejor comprensión e interpretación.

La obligación de formar los índices de valores de los terrenos por los Ayuntamientos, no cristalizó hasta la publicación del D. L. de 3 de noviembre de 1928 (art. 5 d) desarrollado por la Orden de 26 de noviembre siguiente), que ha sido reproducido, casi de modo literal, en otros textos legales posteriores. El legislador, al ordenar la fijación del valor en los índices, piensa en el presente a la sazón y por lo tanto en la aplicación de los mismos a la valoración final, porque la confección de éstos con garantías de procedimiento, aprobación y recursos, no alcanza a épocas anteriores (los datos serían imprecisos y difíciles de obtener, se alteraría el sistema anterior, etc.).

Antes no existían sistemas de valoración objetiva. En el proyecto de Bugallal de 1915 se habla simplemente, en el art. 3, de la diferencia entre el precio de la enajenación y el de la adquisición. En el R. D. de 13 de marzo de 1919, instaurador del arbitrio, se habla de la diferencia «entre el valor corriente en venta del terreno en la

fecha de su adquisición y el que el mismo terreno tuviese en la fecha de la enajenación», pero no se señala ninguna fórmula para encontrar esos valores. La R. O. de 19 de octubre de 1921, arbitró por primera vez una fórmula que facultaba a los Ayuntamientos para no pasar por los precios fijados por las partes, y determinar el valor corriente en venta, así decía: «Los Ayuntamientos no están obligados a aceptar las valoraciones consignadas en las escrituras, pero de no aceptarlas, deberán mantener constantemente a la vista del público, una relación de los valores señalados a los terrenos de las varias categorías de que conste cada una de las zonas del término municipal para las distintas fechas a que se refieren las valoraciones. Los valores unitarios expuestos al público, como aplicables a un terreno, se aplicarán en lo sucesivo a las transmisiones que se refieran a terrenos que se encuentren en iguales condiciones de lugar, tiempo, etc.».

Posteriormente, el art. 386 del E. M. aunque define el valor corriente en venta como «la suma de dinero por la que, en condiciones normales, se hallase comprador para el inmueble», no señalaba la forma de hallar ese valor; de ahí la vigencia en ese extremo de la aludida R. O. de 1921, hasta que se publica el R. D. de 1928, cuya innovación en este punto fue objeto de laboriosas interpretaciones en la doctrina científica y legal, pese a la orden de 26 de noviembre siguiente.

La jurisprudencia, aunque siguió una evolución no uniforme, vino a exigir la determinación del valor al final del período, de forma objetiva, ineludible y exclusiva a tenor de los cuadros de valores, hasta el extremo de que, de la falta de estos valores devenía inexorable la imposibilidad de fijación de la base legal y por lo tanto la inexigibilidad del arbitrio. Todas las sentencias que señalan en estos casos la nulidad de la liquidación, vienen a declarar la obligatoriedad necesaria y exclusiva aplicación al cierre del período, de los índices unitarios de valores, de ahí la inaplicación del arbitrio cuando éstos faltan.

En cambio, a tenor de lo que disponía en el inciso 3 del art. 511 de la L. R. L., para la determinación del valor en el inicio del período o fecha de adquisición del terreno por el adquirente, se permitía al Ayuntamiento optar por los valores consignados en las escrituras o títulos de propiedad y en su defecto por los valores obrantes en documentos oficiales de expropiación, adquisición de terrenos por los Ayuntamientos, ensanche y otros análogos, aun cuando existiesen índices de valoración objetiva (96).

Es lo cierto que a partir de la sentencia de 5 de junio de 1961, que se transcribe en nota, en la interpretación de los apartados 1 y 3 del art. 511 se optó por aplicar en el momento del cierre del período impositivo los valores reflejados en el índice municipal, con carácter inexcusable, mientras que por el contrario, en base al apartado 3) del precitado art. 511, se admitía la posibilidad de tomar como precio inicial el consignado en las escrituras. Este criterio permaneció inmutable en cuanto a la aplicación exclusiva del valor del índice al final del período, aunque no tan firme en cuanto a la posibilidad de opción por el precio de las escrituras cuando existían índices aprobados en la fecha inicial del período. Al efecto, pueden examinarse las sentencias de 5 de junio de 1961 (Ar. 2.448), 22 de junio de 1961 (Ar. 2.778), 25 de marzo de 1963 (Ar. 1.355), 3 de febrero de 1972 (Ar. 724) y 23 de marzo

(96) Fue, en realidad, la magistral sentencia del T. S. de 5 de junio de 1961 (Ar. 2.438), la que marcó la pauta en este sentido a partir de la vigencia de la L. R. L., T. R. de 24 de junio de 1955; resolución que después de un minucioso estudio de la evolución histórica del art. 511 y de lo dispuesto en el Decreto de 5 de noviembre de 1928 y Orden del 26 siguiente, introdujo la idea del valor corriente en venta, al afirmar que «al imponer a los Ayuntamientos la obligación de fijar los tipos unitarios cada tres años para fijar el valor corriente en venta en la fecha en que se verificó la transmisión y comenzó el período de imposición, etc...». De donde se colige, que para fijar dicho valor corriente en venta en la fecha del comienzo del período, los Ayuntamientos podrán tomar en cuenta los valores consignados en escrituras, valoraciones oficiales, etc., sin que les vinculen los tipos unitarios aprobados y vigentes, pero también se desprende «inclusio unius exclusio alterius», que en la valoración del período final del cierre, no cabe opción, sino tan solo la apreciación de los predichos tipos unitarios.

de 1972 (Ar. 1.402) y lo aceptan la de 7 de marzo y 15 de mayo de 1978 (Ar. 3.471 y 3.472). Así, de modo claro, la sentencia de 5 de junio de 1961 dice que la aplicación de los valores del índice será obligada en la valoración final, pero no en la inicial en la que el Ayuntamiento podrá optar entre éstos o los que consten en las escrituras o títulos correspondientes, o en su defecto los que resulten de las valoraciones oficiales practicadas en aquella época. Lo mismo afirma la de 3 de febrero de 1972 al declarar «que conforme a lo establecido en el art. 511, n.º 3, de la L. R. L., reiterado por la jurisprudencia, para la valoración originaria del período es desde luego válido el precio de la transmisión, pero para la valoración final se estima precio corriente en venta el que se obtiene de la aplicación de los índices unitarios, que ordenan fijar a los Ayuntamientos en el n.º 1 del mismo artículo, pues al admitir la Ley la aplicación del valor de las escrituras en el principio del período, niega implícitamente esta facultad para el final».

Nosotros creemos que en el caso de existencia de índices legalmente aprobados, era obligada la aplicación de sus valores tanto al final como al comienzo del período. Si faltan los índices en el momento final o de cierre del período, no es exigible el impuesto; y si sólo falta el cuadro de precios unitarios al comienzo del período, es cuando podía el Ayuntamiento optar por los precios de las escrituras o títulos correspondientes y en su defecto por los que resulten de valores oficiales practicados en aquella época. Esta conclusión se apoya en los argumentos y razonamientos siguientes:

1.º Si en un principio el art. 511 obligaba en primer término a los Ayuntamientos a formar los índices trienales de valores, era porque pensaba, como parece lógico, en que se tomaran a partir de su vigencia y en lo sucesivo, es decir, se legisla para el futuro; entonces nos encontrábamos con que las Corporaciones señalaban con carácter obligatorio valores que afectaban en principio solamente a los precios del final del período impositivo, que era cuando el Ayuntamiento podía imponerse y documentarse «en vivo» de todos estos valores actuales, a la sazón con abundancia de datos, y así seguir el procedimiento adecuado con la debida publicidad, posibles alegaciones y en definitiva la aprobación a ultranza o fiscalización del Delegado de Hacienda, sin perjuicio de los recursos legales que a los contribuyentes concede la Ley. Estos índices se establecían para un período de tres años, con la obligación de actualizarlos por el mismo procedimiento. No se regulaba, pues, la formación de índices de valores unitarios para el comienzo del período, que tendría que remontarse para su aplicación absoluta a un período anterior de treinta años, y en todo caso, estos datos referidos a tiempos pasados serían de difícil formación, afectarían a otras distintas personas, incluso ya desaparecidas, y la certidumbre y garantías jurídicas quedarían menoscabadas. Luego, era lógico que el precepto haya señalado y exigido los índices con carácter obligatorio para su aplicación con carácter exclusivo al final del período, y en cambio haya permitido a los entes municipales optar por los precios de escrituras o títulos y en su defecto, solamente en su defecto, por valores oficiales. Entendemos que cuando los índices de valores alcanzan a los inicios y finales de los períodos impositivos, sólo podrán aplicarse los índices. Circunstancia de hecho que habrá de ocurrir necesariamente ya con el transcurso del tiempo. Sin embargo, este criterio aún no llegó a imponerse en la doctrina legal en la aplicación del arbitrio. Es innegable que una interpretación histórica del precepto, recogido de otros anteriores, ayuda al criterio expuesto, máxime cuando lo referido es realmente lo que sucedió en la práctica, como lo confirma la experiencia del sistema seguido en casi todos los Ayuntamientos de España.

2.º En perfecta armonía con lo expuesto, se manifestaban los términos literales del precepto, al hablar, en el apartado 3.º del art. 511 de que los Ayuntamientos «podrán» —término optativo sólo en cuanto a la fijación de valores para el momen-

to inicial —, confirmando al propio tiempo el correcto criterio de la jurisprudencia en cuanto a la aplicación de los valores de los índices como obligatorios al final del período, simplemente porque el párrafo 1.º no distingue, y ya en el campo teórico, el intérprete no debe distinguir.

3.º Si el incremento sujeto al impuesto es la diferencia en más entre el valor normal corriente y en venta de los terrenos al comienzo y al término del período impositivo, y este valor objetivo es precisamente el único que se señala en los índices, es evidente que éste es en principio el que más debía de ajustarse a este valor, y no al que deriva de otras circunstancias, que aun cuando sea real puede ser anormal. En consecuencia, debe aplicarse con carácter preferente, siempre que sea posible el valor de los índices, y sólo cuando falte el inicial, cabría acudir a las otras valoraciones previstas.

4.º Fuera de lo expuesto, no se alcanzan razones que justifiquen una discriminación entre el criterio seguido para la valoración de los terrenos al final del período o a su comienzo, como no sean la aludida realidad histórica. Si al término del período es obligatorio señalar el valor de los índices una elemental coherencia impone el mismo criterio para fijar los valores en el momento inicial, claro está, cuando estos índices existan. Es más, si estructuralmente en el arbitrio estudiado, el final de un período es exactamente a su vez el comienzo del otro, a ver cómo se justifica ante el contribuyente, sin provocar sospecha de arbitrariedad, el señalamiento de un valor a efectos del impuesto al final del período y que este mismo no se estime de recibo para una segunda liquidación. El índice no puede ser obligatorio y exclusivo para una fecha final y no serlo para esa misma fecha y terreno cuando ella misma señala el comienzo del período; aun así, dentro del criterio mantenido por la jurisprudencia no se encuentra ninguna sentencia en la que con carácter general se declare obligada la aplicación del índice de valores, cuando exista la valoración inicial; el propio T. S. atisba sólo en casos concretos nuestra tesis, que apoya en la libertad de acción o potestad que al Ayuntamiento corresponde para acudir a los índices; la discrepancia se centra o manifiesta si se niega esta facultad, que señala uno de estos medios como obligatorio — índices — o estableciendo un orden de preferencia que no dejaría en parte de mermar o matizar esta libertad de opción (97).

5.º Estaremos de acuerdo, al menos, en que esta facultad de «podrán» tampoco puede comprender una absoluta libertad o discrecionalidad a favor de los Ayuntamientos, ya que las nuevas orientaciones del derecho administrativo y mucho más los de la parcela fiscal, no admiten los actos totalmente discrecionales que podrían desembocar en arbitrariedad, sino que esa discrecionalidad en derecho habrá de ajustarse siempre a criterios objetivos, que creemos que en definitiva, aun partiendo de la tesis dominante en la doctrina legal, conducirían en la mayoría de los casos, aunque por caminos diferentes, a aceptar el valor de los índices, por su objetividad en la determinación del valor corriente en venta, etc.

6.º Incluso cabe argumentar en favor de la tesis expuesta el amparo del principio de los actos propios, ya que los índices — actos de gestión — se configuran de forma obligatoria para su aplicación, todo con arreglo a un procedimiento de alta garantía jurídica; en consecuencia deben aplicarse cuando existan, en todo momento, dado que los determina el propio Ayuntamiento, sin perjuicio alguno y en abstracto, lo que refuerza su objetividad, sobre todo cuando estas valoraciones apare-

(97) La prueba de que el criterio de la jurisprudencia presenta en este extremo crucial ya algunas modulaciones, se pone de manifiesto en un supuesto concreto en que parece ya obligada la valoración inicial según índice: cuando con anterioridad el terreno experimentó un incremento de valor que fue gravado en su día por el arbitrio de plus valía, de manera que la valoración que entonces se hizo conforme al índice tiene que ser la inicial para determinar el nuevo incremento como afirma la sentencia del T. S. de 31 de octubre de 1957.

cen concatenadas con la fecha final, en que son obligatorias y que supone el comienzo del siguiente período (98).

7.º Indudable que de imperar el criterio sostenido, se concede un justo y encomiable culto a la uniformidad y a la seguridad jurídica en el tratamiento fiscal, principios recogidos en la L. G. T., pues se conseguirá una igualdad en la gestión fiscal y una certeza en el derecho, sin que apenas padezcan los intereses económicos de los entes municipales que pudieran derivarse de tomar los valores de las escrituras. Sin olvidar que un criterio teleológico nos lleva también a esa solución, pues los valores del índice gozan de la presunción «iuris tantum» de que son los corrientes en venta de los terrenos sujetos al arbitrio; y los valores de los títulos, en cambio, pueden ser anormales o afectivos, y no hay entonces la seguridad de que sean los procedentes.

Se esperaba ya antes de entrar en vigor la nueva normativa del impuesto que así como la aludida sentencia de 1961 marcó un hito inicial en la formación de la doctrina, culminase ésta con la puntualización de la obligatoriedad de los índices también en el comienzo del período, aunque si no existiesen en ese momento, el arbitrio sería exigible acudiendo a los otros sistemas valorativos. En definitiva, este criterio ya fue apuntado y recogido por el T. S. en la magistral sentencia de 7 de octubre de 1972, en donde se negó la posibilidad de acudir, ni siquiera en relación al momento inicial del período impositivo, a otras valoraciones distintas de las consignadas en el índice municipal, al afirmar expresamente que «una vez formados valores fijados y apropiados en estos índices trienales que forman parte de la correspondiente ordenanza y que son inexcusables para la exigibilidad del arbitrio, el valor de los terrenos ha de señalarse conforme a los valores iniciales aprobados, no siendo válido fijar el valor de los terrenos, tanto al comienzo como al final del período de imposición, por el precio de venta de las parcelas consignado en las escrituras; la Administración municipal tiene que sujetarse a sus índices, por ser éste el sistema legal establecido».

La nueva regulación del impuesto aborda este problema y le da la solución expuesta al disponer como obligatorios los precios de los índices, tanto al final — donde no se acogerá el valor declarado— como al comienzo del período impositivo. Obsérvese que el valor correspondiente al cierre del período, será el mismo para el inicio del nuevo, siempre, por supuesto, en el caso de que existan índices aprobados al efecto.

3. El incremento de valor como base del arbitrio.

A) *Su aumento y disminución.*

La estructura de la relación u obligación tributaria, tal como aparece configurada en la moderna ciencia fiscal, se apoya en la concepción de la base imponible como sistema de cuantificación o medida del objeto del hecho imponible, independientemente del tipo impositivo y estrictamente sujeto en su estructuración al principio de legalidad.

La gestión fiscal del arbitrio obliga, en primer término, a la determinación de la base, por así decirlo, en bruto o base imponible. Esta, una vez elaborada y depurada

(98) En verdad que de ahí a declarar con coherencia también los índices como obligatorios para la valoración inicial, existe sólo a recorrer un corto trecho. No obstante hay que reconocer, al menos en general, que cuando la jurisprudencia admite, incluso con plausible frecuencia, la valoración inicial del índice al comienzo del período, lo hace no porque éste sea obligatorio, sino porque el Ayuntamiento tiene la facultad de optar por él; tal es la doctrina predominante, no sin reconocer, que el derecho del Ayuntamiento no constituye una concesión sin cortapisas ni limitación alguna en cuanto a no acogerse al valor declarado, lo que sólo podría desprenderse de la palabra «podrán», ya que con la locución en «su defecto» determina que únicamente en los casos de inexistencia de tal clase de valoración podrán utilizar, para la fijación de los valores procedentes, los otros medios a que esa disposición alude — T. S. 10 de diciembre de 1956—.

por las deducciones legales, se convertirá en la base liquidable, sobre la que recaerá el tipo impositivo, de cuya operación se obtendrá la cuota tributaria.

El incremento de valor de los terrenos sujetos, que forma la base, se ha de encuadrar entre la fecha inicial y final del período impositivo, para obtener la diferencia en más entre los valores de los terrenos en circunstancias normales, o sea, que el valor en venta es un concepto previo y básico para determinar el incremento de valor sometido a gravamen.

Es obvio que este incremento de valor está sometido a múltiples fluctuaciones a través de todo un período impositivo; no obstante, la norma sólo tiene en cuenta para fijar el «quantum» del incremento la diferencia del valor corriente en venta de los terrenos entre ambas fechas. En resumen, cualquiera que sean las fluctuaciones del incremento, sólo jugará a efectos del arbitrio el que surja de las diferencias de valor entre ambas fechas, porque así lo determinaba la Ley en el art. 511 aludido.

Esta determinación de incremento de valor responde y crea la regla general, no útil del todo en ciertos casos concretos, razón por la cual la Ley permite algunas correcciones, que, desde luego, han de estar previamente reglamentadas, para dotar a este principio valorativo de cierta flexibilidad con el fin de conseguir mayor justicia fiscal en casos específicos. A este propósito obedecen determinados mecanismos legales para la corrección de estos valores, que unas veces se establecen de forma indistinta, y otras de forma concreta para la valoración inicial o final.

Estas fórmulas son las siguientes: A) El mecanismo de corrección indistinto de valores estaba previsto de forma general en el apartado número 2 del aludido art. 511, cuando con referencia a las valoraciones unitarias, disponía que serían susceptibles de aumento o disminución hasta un 20 por ciento, como máximo, en las liquidaciones del arbitrio que se practiquen en virtud de transmisiones producidas durante el ejercicio en que aquéllas rijan, si bien tendrán acción para impugnarlas tanto los propietarios de fincas en el término municipal como sus asociaciones o corporaciones legalmente representativas.

Era absolutamente necesario para el juego legal de esta corrección, que esté reglada su aplicación con objetividad en la respectiva ordenanza, incluso para que pueda ser objeto de previa impugnación por los interesados como disponía dicho párrafo 3.º del art. 511. En otro caso, era totalmente inoperante, como ya declaró, entre otras, la sentencia del T. S. de 26 de junio de 1973, en un supuesto en el que al no haber aprobado el Ayuntamiento de Cartagena la actualización de los índices trienales en momento tempestivo, se entendieron prorrogados los del trienio anterior, dándose entonces la circunstancia de que ambas transmisiones inicial y final, estaba comprendidas dentro de unos valores unitarios iguales, y era evidente la ausencia legal u oficial de incremento de valor, circunstancia que motivó la no sujeción y correspondiente nulidad de la liquidación practicada, lo que no ocurriría si la ordenanza aplicable hubiera regulado, como la Ley le permite, la corrección del veinte por ciento de los valores en más o en menos. Por lo tanto, la sentencia anuló el incremento del veinte por ciento del valor unitario realizado por el Ayuntamiento en la liquidación por no haberse regulado esta facultad en la correspondiente Ordenanza o índice.

La norma legal no sólo dejó abierta la flexibilidad a los Ayuntamientos de aumentar o disminuir en un veinte por ciento los valores unitarios del índice, sino que presupone su regulación en la Ordenanza e índices, ya que no aparece como legal y lógico que esta facultad impositiva quede al buen criterio del liquidador en cada caso concreto. En resumen, esta facultad sólo es operativa cuando se fija en la Ordenanza y del modo en que en ella se establezca; encaje que obligará a cumplir el procedimiento de garantía que la Ley determina y por supuesto que los interesados puedan impugnar esta facultad como así lo dispone la Ley.

Es normal que ante la incidencia que los planes de ordenación urbana tienen sobre el incremento del valor de los terrenos (mayor o menor edificabilidad, zonas verdes, viales, etc.), los Ayuntamientos sopesen estas circunstancias en su valoración para la obtención del incremento; y como todos estos detalles no pueden ser abarcados por los valores unitarios, dado su carácter general, es conveniente en un orden de equidad fiscal, que la Ordenanza o índices puedan establecer ciertos aumentos o disminuciones dentro de los aludidos topes, para conseguir una delimitación real verdadera de la base imponible.

Es evidente que en este extremo se pone de manifiesto la necesidad de reglas complementarias de la Ley en la Ordenanza o índice para así conseguir una ajustada medida de la capacidad tributaria.

En conclusión, las transmisiones de terreno ocurridas durante la vigencia de un mismo índice quedaban excluidas de tributación si no se determina en la Ordenanza esta facultad.

B. Fluctuaciones a tenor del índice oficial del coste de la vida.

La Ley también había previsto otro mecanismo corrector de la base para tener en cuenta las fluctuaciones del nivel general de los precios, en cuanto el Consejo de Ministros podía decretar su descuento con arreglo al índice general del coste de la vida formulado por el I. N. E., referido a las anualidades de inicio o término del período de imposición. Esta norma contenida ya en el Decreto de Haciendas Locales de 25 de enero de 1946 (art. 101-3), fue recogida del art. 422 del E. M., en el cual se aclaraba (disposición transitoria 21) en el sentido de que hasta que existiese un material oficial estadístico de precios que, a propuesta del Ministro de Hacienda se estimara suficiente para el Gobierno, quedaba éste autorizado para basar en los precios del oro los índices a que dicho precepto se refiere. Ahora bien, en la práctica el correcto criterio preponderante de la doctrina legal impidió aplicar esta corrección sin el previo acuerdo del Consejo de Ministros (99), que no obstante la espectacular alza de precios increscente durante más de treinta y cinco años, debido a la inflación, ha permanecido curiosamente inédita. Menos mal que ya, como comentamos, la ponderación de los Ayuntamientos en la confección de los índices, evita que en realidad se graven incrementos de valor totalmente irreales, máxime cuando los índices han de referirse a los valores en venta en circunstancias normales y por lo tanto la inflación continuada y persistente hace calificar estos precios exagerados, ya como normales.

C. Aumentos legales del valor inicial.

De modo específico se establecía para los supuestos de fijación de valor al momento inicial del período —el del final se acomoda siempre al índice— el aumento del precio realmente pagado con el importe de los gastos de adquisición, incluso el arbitrio mismo, y el impuesto de Derechos Reales, hoy Transmisiones, y los honorarios de liquidación de este impuesto, pero no los intereses de demora pactados en las transmisiones (art. 512-2 L. R. L.). Aunque esto aumenta el valor inicial y disminuye por lo tanto la base de incremento, en realidad no se trata de una corrección propiamente dicha, puesto que no supone excepción a la regla general, ya que sólo es un factor a tener en cuenta en la determinación del valor computada en el comienzo del período. Obvio que sólo operan las deducciones de esos gastos e impuestos, cuando se tome el valor de las escrituras, no de los índices.

(99) Hace falta decisión previa del Consejo de Ministros para su deducción, T. S. 10 de octubre de 1978 (Ar. 3.906), 30 de noviembre de 1970 (Ar. 4.834), 14 de diciembre de 1979 (Ar. 4.220).

D. *Correcciones del valor final.*

En definitiva, el valor al final del período señalado por el índice, debía ser corregido con dos tipos de deducciones o minusvaloraciones a fin de determinar el incremento de valor estrictamente sometido al gravamen. Estas deducciones legales de la base imponible eran de dos clases: a) unas internas, de carácter económico, con base en la realización de mejoras efectuadas a cargo del dueño del terreno (100) y otras derivadas de la existencia en el terreno de cargas reales que disminuyen en realidad su valor y que, en consecuencia, debían de ser deducidas de la base para determinar de modo estricto y en justicia el incremento de valor; éstas en realidad tienen un asiento jurídico, aunque también una marcada incidencia económica, como puede ser los censos y determinadas servidumbres (ahora no), ya que las hipotecas no juegan a estos efectos en el arbitrio; b) las otras deducciones tienen carácter fiscal, como son las relativas a contribuciones especiales devengadas por los dueños del terreno afectado, por razones de mejoras, por obras de urbanización o servicios (sentencia de 3 de enero de 1970, Ar. 2.113); o por el recargo de ensanche hoy suprimido. Estas exacciones especiales tienen por fundamento un beneficio específico, compatible con el general sobre el incremento de valor sometido al arbitrio, pero sin embargo el importe de su pago ha de ser deducido de la base, sobre todo porque estas exacciones descansan en la misma filosofía que el arbitrio. Por lo tanto no basta hallar la diferencia en más entre el valor en circunstancias normales del terreno al final y al comienzo del período impositivo, es necesario también apreciar si existen en el inmueble cargas o gastos deducibles que disminuyan en realidad dicho incremento.

a) Mejoras permanentes.

Al efecto, el art. 512 especificaba alguna de estas deducciones del valor corriente en venta al final del período de imposición a fin de la determinación del incremento de valor, como eran, a) el valor de las mejoras permanentes realizadas en el inmueble por un propietario durante el mismo período y subsistentes al final del mismo. Aquí se han de incluir todas aquellas distintas a las que afectan al desmonte y terraplenado comprendidas ya en el apartado 4 del art. 510. Eran requisitos indispensables para la deducción de estas mejoras: a') que tuviesen el carácter de permanentes no esporádicas; b') que hubiesen sido realizadas por su dueño o que redundasen en beneficio de la propiedad, como eran por ejemplo las realizadas por el arrendatario o usufructuario; c') que subsistiesen al final del período; d') que afectasen al terreno, así en ningún caso serían deducibles las materializadas en los edificios o construcciones (sentencia del T. S. de 23 de febrero de 1973, Ar. 731 y 20 de noviembre de 1978, Ar. 3.711) ya que el art. 512-1 de la L. R. L. permitía la deducción del valor de las mejoras permanentes realizadas por el propietario durante el período y subsistentes al final del mismo... pero como el arbitrio tan solo grava el incremento de valor de los terrenos, es improcedente la deducción de mejoras realizadas en beneficio de las edificaciones o estación depuradora, encauzamiento de ríos, e instalación de factorías, ya que el arbitrio de plus valía recae sólo sobre el incremento de valor de los terrenos, razón por la cual el citado apartado 4 del art. 510, expresa que no se comprenderá en el valor del terreno el de las edificaciones o instalaciones que eventualmente existan en el mismo (sentencia T. S. de 5 de enero de 1970, Ar. 113); e') que estas mejoras hayan sido tenidas en cuenta al señalar el valor de los índices tal como exige la doctrina legal sobre este extremo,

(100) El fundamento de esta deducción de las mejoras debidas a la actividad del propietario es obvio, ya que el arbitrio grava únicamente el incremento del valor de los terrenos debido a circunstancias externas, ajenas al esfuerzo y trabajo del propietario, como son las debidas a la actividad oficial o social, de que la vecindad debe reintegrarse. Luego es justo que las mejoras realizadas por el propietario del terreno, se deduzcan de la base y lo mismo la disminución de valor que supone las cargas reales.

como matiza la sentencia del T. S. de 2 de febrero de 1978 (Ar. 252), al expresar «que para que tal deducción despliegue sus efectos, es necesario que dichas mejoras —se refiere a las del art. 512 de la L. R. L.— hubiesen sido tenidas en cuenta para la confección de los índices en cuestión, tal como al efecto declaró esta Sala en su sentencia de 23 de febrero de 1973 (Ar. 731), supuesto que no es el de autos, tal como se infiere del certificado del Ayuntamiento de Gijón de 7 de febrero de 1977, en el que se manifiesta que no se tuvieron en cuenta «las posibles mejoras realizadas por los propietarios de los terrenos de autos». La sentencia citada de 1973 no deduce las mejoras permanentes, en primer lugar porque no se han probado, y en segundo, porque estas mejoras aunque existieren, no se tuvieron en cuenta. Al efecto enseña: a) que quien pretende la mejora tiene sobre sí la carga de su prueba porque las deducciones no se producen «ope legis», y b) tiene que haber sido tenido en cuenta su valor por la Corporación al fijar los índices trienales; supuesto fáctico que ha de probar el que pretende la deducción cuando el Ayuntamiento no la acepte, o sea, ha de probar las mejoras, «que éstas se tuvieron en cuenta en el índice y sólo podrán deducirse al final a posteriori» si se tuvo en cuenta «a priori». Lo afirma así la sentencia del T. S. de 7 de abril de 1969 (Ar. 1848), pues en otro caso cuando los precios son generales y no valoran la mejora —como debe ser tratándose de valores adjetivos—, se beneficiaría el recurrente (D. U.) frente a los demás; y c) en el impuesto de derechos reales, después transmisiones y sucesiones y en el arbitrio, sólo cabe deducirlo cuando el valor inicial se fija por el precio de escritura o título o en su defecto de documentos oficiales.

En el mismo sentido la sentencia de 3 de mayo de 1978 (Ar. 1.731) cuando deniega la deducción de mejoras permanentes de urbanización realizada por el dueño del terreno, «pues para que así fuese, sería condición básica, no sólo el que las mismas existiesen y se hubieran llevado a cabo por el particular afectado exclusivamente, sino que, muy especialmente el que el valor de estas mejoras se hubiese tenido en cuenta por la Administración al fijar el incremento o valor final de los índices, cosa que no sucede»... al certificar lo contrario el Ayuntamiento de Sevilla. Igual doctrina en la de 9 de mayo de 1978 (Ar. 2.673), en que se cita la sentencia de 7 de abril de 1969 (Ar. 1.848) y la ya citada de 23 de febrero de 1973 (Ar. 731) en la que se insiste en que las mejoras permanentes realizadas por el dueño dentro del período de imposición serán deducibles siempre que se llegue «a demostrar que en la valoración del índice se han tenido en cuenta las obras de mejoras realizadas por el propietario, pues de no ser así, es claro que los precios unitarios del índice responden únicamente a la elevación general del precio de los terrenos debido a la influencia de valores extraños a la actividad de la propiedad» (101).

Por último, conviene recordar, por ser indiscutible, que la carga de la prueba de la existencia de las mejoras y sus requisitos expuestos, incluso el haberse tenido en cuenta en el índice, es a cargo de quien pretenda la deducción.

b) Las contribuciones especiales de cualquier clase devengadas por razón del suelo en el mismo período.

No era, pues, necesario para la deducción que estas contribuciones hubiesen sido efectivamente liquidadas o pagadas, bastaba simplemente que estuviesen devengadas, circunstancia que mereció ciertas críticas con fundamento en que las meramente devengadas podían no llegar a ser efectivas en su pago, debido a prescripción o insolvencia, etc. No obstante, la realidad era la señalada por la Ley y era de notar, al efecto, que el Ayuntamiento tenía medios sobrados para desarrollar la necesaria diligencia y celo fiscal para el cobro de sus exacciones. Previsto estaba

(101) Es lógico porque la presunción de veracidad del índice responde únicamente a la elevación general de precios debida a la influencia de factores extraños a la actividad del propietario, de ahí que quien sostenga lo contrario debe probarlo.

que estas contribuciones especiales específicas se aplicasen y se compatibilizasen con el más genérico arbitrio de plus valía, pero también es justo que lo pagado por una exacción de análoga naturaleza, se descuente de la base. También serían deducibles de la base las obras de terraplenado o desmonte de los terrenos cuando la realizaran sus propietarios en la fecha de su estimación, todo de conformidad con lo que disponía bajo el n.º 4 del art. 520, la L. R. L. Lógico y justo que se deduzcan, al igual que sucedía con todo tipo de mejoras debidas a la actividad del propietario con la sola condición de que se hubiesen realizado en la fecha de la estimación.

La sentencia del T. S. de 20 de abril de 1978 (Ar. 1.716) proclama la reducción de la base por contribuciones especiales por la instalación de nuevo alumbrado. No se distingue, pues, ni se excluyen las que benefician especialmente a personas determinadas.

c) Cargas reales.

Aunque no se mencionaran especialmente en la Ley las deducciones de base por cargas reales impuestas sobre los terrenos, éstas no podían desconocerse en Derecho en el campo concreto del arbitrio.

Precisamente en esto se patentiza la necesaria función complementaria de la correspondiente Ordenanza para así detallar este extremo, siempre subordinado a la normativa legal de mayor jerarquía.

La deducción por servidumbre —«iura in re aliena»— no aparecía recogida en la L. R. L., ni tampoco en la legislación anterior. Sin embargo la equidad y la doctrina científica propugnaban por una solución positiva en estos casos, o sea, que cuando supusiesen estos gravámenes reales una auténtica minoración del valor del terreno serían deducibles. Al igual que un terreno o predio dominante había de valorarse en más cuando sea favorecido sustancialmente por las servidumbres que ejerza. Por lo tanto, sólo debía admitirse esta clase de deducción fiscal, cuando ésta fuese muy cualificada en el aspecto económico, es decir, cuando supusiese una efectiva restricción o minoración del valor o situación que debe recogerse en la respectiva Ordenanza; tal como sucede, por ejemplo, en la servidumbre de prohibición de edificar en todo o en parte del terreno o sólo en determinada altura, para respetar luces y vistas (caso de posible convención como ha consagrado el T. S. en un caso procedente del Juzgado de Betanzos, en donde un mismo propietario de una finca cedió parte de ella —un solar— para edificar un inmueble con restricción de altura para no perjudicar las luces y vistas de su casa de enfrente). En estos supuestos, es equitativo deducir de la base la carga o tenerla en cuenta en las valoraciones, con relación a otras fincas o solares con más posibilidades de edificación. No obstante, la nueva normativa del impuesto no declara deducibles las servidumbres. Es cierto que estas cargas o limitaciones pueden proceder de la Ley —autopista por concesión, zonas verdes, viales, etc., etc.— o de la voluntad de las partes, que en este caso habrá de coordinarse con los planes de ordenación, normativa urbanística y técnica.

En general, las servidumbres legales de luces y vistas y otras limitaciones reguladas por la Ley, no habían de estimarse deducibles, al constituir un estado normal y permanente que no se reflejaría en ningún caso en el índice de precios ni en cualquier sistema de valoración urbana objetiva. Sin duda las limitaciones de la propiedad urbana establecidas en la L. S. han de incidir ahora en la valoración de los índices.

Las hipotecas no juegan en el arbitrio de plus valía, pese a ser una carga real; por eso la normativa municipal no las estima deducibles.

E. *Bases específicas de algunos derechos reales.*

Algunos autores tratan también como cargas reales sobre las fincas las diversas especies de censos y otras figuras jurídicas como el usufructo, el uso y la habitación, y consiguientemente desarrollan esta materia al tratar de las deducciones de la base. Nosotros creemos que la materia de los censos, usufructo y figuras afines encajan dentro de la transmisión y por lo tanto también se reflejan en la determinación de la base de incremento de valor objeto del arbitrio, pero reconociendo que no se trata propiamente de una deducción. Lo que ocurre es que la transmisión del terreno o parte de él que constituye el devengo no corresponde a la totalidad del pleno dominio del terreno, sino a parte de él; por consiguiente sólo esta parte que realmente se transmite y que da vida al hecho imponible, se someterá a gravamen. Sin duda obligará a una determinación previa del valor del terreno transmitido en el arbitrio o de los que permanezcan en poder de las personas jurídicas permanentes en la tasa de equivalencia, razón por la cual, al estudiarse la transmisión en capítulo independiente sólo de forma somera aludiremos aquí a las figuras siguientes: los censos, el usufructo y la nuda propiedad, y por último las cesiones de partes de terreno indivisas o no.

a) Los censos.

La L. R. L. en su art. 515 apartado 1-b, disponía que se equipara a transmisión de dominio, la del dominio útil o la del directo en los casos de separación de ambos dominios, pero sólo para la parte de incremento de valor correspondiente al derecho transmitido, o sea, que sólo había transmisión o hecho imponible respecto de la parte de dominio objeto real de transmisión.

De ahí que si la finca gravada con censos, ya sea enfiteútico o reservativo, se transmitía a un tercero por cualquier título oneroso o lucrativo, dicha carga debía jugar y completar la delimitación del incremento de valor experimentado por el precio. Claro que si el adquirente de un terreno gravado con censo tiene que satisfacer una pensión, es lógico que sea rebajada del valor del terreno adquirido, circunstancia que obligaba a la valoración de la carga para su deducción, a cuyo efecto, ante la ausencia de normativa específica de régimen local, se acudía a la del I. G. S. T. P. Por lo tanto, en el caso de censo reservativo —el menos reservativo de todos— como se transmite en realidad el dominio con sólo la carga de la pensión, había que capitalizarla y deducirla del incremento de valor.

b) Usufructo y nuda propiedad.

Al seguir los principios consignados, la transmisión de un usufructo o nuda propiedad de un terreno sujeto al arbitrio, bien en su constitución o posterior transmisión o extinción a título oneroso o lucrativo, estaba sometida al gravamen, teniendo siempre en cuenta solamente el incremento de valor que afectase a la parte objeto de la transmisión. Determinación del valor que comprendía el usufructo o la nuda propiedad que se verificaba en virtud de las tablas contenidas en la legislación del I. G. T. de modo concreto al art. 70, 10 del T. R. de 1967, que actúan en este supuesto concreto como supletorias del arbitrio atendiendo a su carácter vitalicio, temporal, sucesivo, etc., y a la edad del usufructuario o usufructuarios, todo en el momento de la transmisión. (Las modificaciones del porcentaje de estas bases han sido introducidas por la Ley de 21 de junio de 1980 sobre el I. T. (hoy art. 10 del T. R. de 30 de diciembre de 1980) y no afectan al arbitrio y sí al impuesto desde 1 de julio de 1980). Así constituido un usufructo por acto «inter vivos» o «mortis causa», en la fecha de la transmisión se liquidará sólo la transmisión del usufructo (per traslatio), si el transmitente se reserva la nuda propiedad y si a su vez la nuda propiedad se transmite también a otra persona, se liquidará también ésta. Ha de tenerse presente que el valor de la nuda propiedad es un valor diferencial entre el que corresponde a la totali-

dad del terreno, deducido el valor del usufructo conforme a las reglas del impuesto general. En supuestos de herencia, se liquidará el arbitrio a cada uno de los sucesores beneficiados, todo con arreglo al valor en el momento del devengo, o sea, el del fallecimiento del causante. La extinción del usufructo por muerte, termina el período, circunstancia que dará lugar a una transmisión o consolidación sujeta a gravamen. Este criterio lo enseña y confirma la doctrina legal, como expresa, entre otras, la sentencia del T. S. de 28 de enero de 1978 (Ar. 152) cuando anula la liquidación del Ayuntamiento por conculcar el art. 518-2, al liquidar el arbitrio por el incremento de valor que corresponde al pleno dominio, cuando en realidad ha de tenerse en cuenta la división del mismo en usufructo y nuda propiedad a los efectos del gravamen.

Análogo criterio ha de seguirse en cuanto a la aplicación de la tasa de equivalencia.

c) Transmisión de parte del dominio de la finca en cuotas indivisas o no.

Si sólo es objeto de transmisión una parte física de la finca —en realidad es una nueva finca—, bien de forma voluntaria o por expropiación, es evidente que sólo debe satisfacerse el arbitrio por el incremento de valor que haya experimentado la parte transmitida durante el respectivo período impositivo.

El mismo criterio se debía seguir en el caso de que se transmitan porciones indivisas de una finca, un tercio, la mitad, etc., si bien el incremento de valor se había de conseguir calculando el que corresponda a la totalidad de la finca, pero limitándolo después a la parte proporcional de la cuota objeto de transmisión, ya que al no existir atribución física de parte concreta de la misma, había de fijarse proporcionalmente para cada parte indivisa la que corresponda teniendo en cuenta el incremento de valor de la totalidad de la finca. Al contrario de lo que sucedería si se transmitiesen porciones individualizadas, pues entonces la valoración había de ser específica de la parte objeto de cesión.

La transmisión posterior de nuevas cuotas da lugar a liquidaciones individualizadas y referidas siempre al momento que tenga lugar cada transmisión, circunstancia que no presenta problema alguno.

De la misma forma, en caso de transmisión total de un inmueble cuya adquisición tuvo lugar en partes y fechas diferentes sucesivas, será necesario determinar de forma separada el incremento de valor que corresponda a cada porción de terreno desde las respectivas fechas de adquisición por el actual transmitente como si se tratase de liquidaciones independientes y de la suma de dichas liquidaciones parciales se obtendrá la liquidación de la transmisión total.

No parece aceptable el criterio de algunos autores, que estiman en este caso aplicable el tipo de tarifas que corresponda al porcentaje medio del incremento de valor alcanzado por el terreno objeto de transmisión.

Los tipos (previos los cálculos diversos según las fechas de las adquisiciones) y los valores unitarios aplicables al cierre serán, a nuestro juicio, los vigentes en el momento del devengo y las bases de incremento de valor las que efectivamente correspondan a cada una de las porciones a tenor de la fecha de su adquisición que enmarcará la inicial del período con todas sus consecuencias, cuyos valores serán los del índice si lo hubiese y en otro caso los que figurasen consignados en las escrituras o títulos y sólo en su defecto los valores oficiales de la época.

Por ejemplo, si una finca se transmite en pleno dominio el 1 de enero de 1978 y se adquirió por el hoy transmitente en escrituras públicas: un tercio de la misma proindiviso el 1 de enero de 1970, el usufructo de los dos tercios el 1 de enero de 1965, y la nuda propiedad correspondiente el 1 de enero de 1960, el incremento de valor o base imponible de esta liquidación de 1978 se fijará en la forma siguiente: pri-

mero, como valor final se tomará para toda la finca el que figure en el índice aplicable el primero de enero de 1978 y la misma tarifa aprobada para este momento calculada sobre las diversas fechas de adquisición; segundo, como valores iniciales se tomarán, a nuestro juicio, los que figuren en los índices aprobados en las fechas de las tres diversas adquisiciones que enmarcan el comienzo del período en cada parte del dominio adquirida por el hoy transmitente, cuando no existan índices en todas o cada una de estas fechas se acudirá al precio consignado en las respectivas escrituras o títulos y sólo en su defecto a las valoraciones oficiales; tercero, estas fechas iniciales serán: a) para el tercio en propiedad la de 1 de enero de 1970, lo que obligará a fijar el incremento total de la finca y reducirlo después al que corresponda a un solo tercio; b) para el usufructo de los dos tercios, la de 1 de enero de 1965, para lo cual se tomará también el valor total y se reducirá después a la parte o porcentaje que corresponda al usufructo de estos dos tercios según las normas del impuesto de transmisiones, y c) respecto de la nuda propiedad, se tomará la de 1 de enero de 1960 con la operación que corresponda a la determinación total del incremento de valor deducida la parte que afecta al usufructo.

d) Uso y habitación.

La determinación de la base valorativa en los casos de bienes sujetos afectados por los derechos de uso o habitación se regían por las reglas señaladas para el usufructo. Aunque estos derechos no son mencionados expresamente, al igual que el usufructo, entendían la mayoría de los autores que cuando afecten a terrenos sujetos al arbitrio se exigirá el gravamen sobre el incremento de valor que representen de acuerdo con las normas del I. T. P.

En este anterior arbitrio de plus valía, se tiene en cuenta en estos casos, no su carácter de derecho real, sino que en realidad sólo se produce una transmisión de una parte del pleno dominio, cualquiera que sea el titular de los terrenos sujetos. Por eso aludimos expresamente a estos casos al tratar de la fijación o limitación de la base del arbitrio.

e) Terrenos de carácter reservable.

Mención separada merecen las transmisiones de los terrenos de carácter reservable —adscritos a reserva ordinaria o extraordinaria— y los comprendidos en sustituciones simples o fideicomisarios.

Como norma general en estos casos el arbitrio se devengaba con igual calificación jurídica que el impuesto de transmisiones. La liquidación en la sustitución vulgar, pupilar y ejemplar sólo se exigía a quien en realidad era el efectivo heredero. En cambio, en las sustituciones fideicomisarias se exigía el impuesto en cada sustitución, reputándose al fiduciario o a los fiduciarios, con excepción del último, como meros usufructuarios, salvo que pudieran disponer de los bienes por actos «inter vivos» o «mortis causa», en cuyo supuesto se liquidaría por pleno dominio. En los fideicomisos en plena propiedad con carga se deducía ésta.

En los casos de transmisiones de terrenos sujetos, afectados por reserva ordinaria a que se refieren los arts. 968, 969, 979 y 980 del C. C. se liquidaba el impuesto —en este caso el arbitrio— al reservista por el pleno dominio, sin perjuicio del derecho a la devolución de lo satisfecho por la nuda propiedad, cuando se acreditase la transmisión total de los mismos al reservatario.

Si se trata de reserva extraordinaria del art. 811 del C. C., satisfará el impuesto el reservista en concepto de usufructuario, pero si por fallecimiento de todos los parientes a cuyo favor se hallase establecida la reserva o por renuncia se extinguiera ésta, vendría obligado el reservista a satisfacer el impuesto correspondiente a la nuda propiedad. Por último, es de especial relieve señalar que como el arbitrio se establece sobre la transmisión de los terrenos, cuando se transmita una casa se

comprenderá solamente el valor del solar o terreno con esta circunstancia y si se transmiten los pisos de una casa, sólo se tendrá en cuenta la parte proporcional del solar que al piso corresponda. Si la casa se rige por el régimen de propiedad horizontal, se tendrá en cuenta el coeficiente de participación. En todo caso es intrascendente el valor resultante de la capitalización de la renta u otras cualquiera limitaciones de la L. A. U. (T. S. 11 de noviembre de 1969, Ar. 5.080 y 29 de mayo de 1969, Ar. 3.259). Sí, en cambio, estimamos que el valor unitario ha de ceder ante el valor oficial impuesto por la L.V.P.O., cuando sea menor, ya que, al menos teóricamente en el terreno de los principios, no puede elevarse el tope oficial señalado.

4. Tipos de gravamen.

Son los tantos por ciento fijados por la Ley, para recaer sobre la base liquidable, es decir, que hechas las deducciones que la Ley permite en la base imponible se obtiene la base liquidable, sobre la que girará el tipo de gravamen, que la L.G.T. define en el art. 54, como los de carácter proporcional o progresivo que corresponda aplicar sobre la respectiva base liquidable para determinar la cuota.

La L. R. L., en su art. 513, establecía que el tipo de imposición no podía exceder del veinticinco por ciento del incremento, sendo obligatorio para los Ayuntamientos graduarlo en función del tanto por ciento que represente dicho incremento respecto del valor del terreno al comienzo del período de imposición y de la duración del tiempo en que aquél se haya producido. Si bien en ningún caso podía imponerse el tipo máximo en incrementos de valor que no excedan del cien por ciento.

Esta norma fundamental de graduación proporcional de la escala de tipos de exacción era de carácter obligatorio y no facultativo, como se desprendía del texto legal y de la jurisprudencia en la materia, o sea, que se habían de tener en cuenta los dos factores señalados: el mayor o menor incremento del valor experimentado por el terreno sujeto, de un lado, y la duración del período impositivo, de otro, que forman en conjunto el binomio incremento proporcional-tiempo. Ahora bien, esta adecuación, compete sin duda a la libre facultad discrecional del Ayuntamiento, si bien había de plasmarlo en la respectiva ordenanza en cumplimiento del principio de legalidad impositiva. Parece que debía recargarse la presión fiscal de los tipos cuando el incremento de valor correspondiera a cortos períodos de tiempo, principio que suele inspirar la mayoría de los impuestos sobre incrementos de valor nacionales o extranjeros, y por el contrario, menos presión fiscal cuando el incremento se produjera en largos períodos. También se debía de tener presente, a estos efectos, la posible coincidencia de varias transmisiones de un terreno, bien «inter vivos» o «mortis causa» dentro de un plazo corto de tiempo, pese a que el incremento normalmente suele ser menor.

Era racional la última norma del art. 513-1 citado, de que el incremento de valor no superior a un cien por cien, no se le pudiese aplicar el tipo máximo del veinticinco por ciento, sólo viable para los incrementos de valor que rebasasen el cien por cien.

Conviene recordar ahora dos principios: primero, uno, como ya se apuntó, que en valoraciones de dominio dividido, la tarifa debe ajustarse y tener en cuenta sólo lo que realmente es objeto de transmisión, y segundo, que la tarifa aplicable será siempre la vigente en el momento del devengo, aunque haya subido o variado incluso en el último año del período, sin que nunca sea posible fraccionar su aplicación a partes del período, ya que éste aparece como indivisible, o sea, como un todo o bloque según la Ley, es decir, que no se puede gravar una parte de la base corres-

pondiente a un período fraccionado con un tipo y otra con otro (102); sin que se pueda tampoco alegar, con éxito, en contra de este criterio, el principio de irretroactividad de la Ley, pues no se puede partir de que se vulneren derechos adquiridos durante el período, cuando solamente éstos nacen en el momento del devengo; antes sólo existen meras expectativas, como así lo enseña la doctrina legal ya expuesta, entre cuyas sentencias escogemos como ejemplo, por referirse de modo concreto a la aplicación de tipos, la de 3 de mayo de 1978 (Ar. 173).

5. Cuota del arbitrio: beneficio de la cuota tope en sucesiones.

La cuota es la cantidad resultante de aplicar al incremento de valor obtenido o base liquidable, los tipos señalados en la Ordenanza de aplicación.

La L. R. L. disponía sobre este extremo que en ningún caso en las sucesiones directas entre padres e hijos y entre cónyuges, la cuota exigible por este arbitrio podrá rebasar la resultante de aplicar a los incrementos de valor experimentados por cada uno de los terrenos relictos, el tipo que correspondiese a la herencia de que se trate en la liquidación del impuesto de derechos reales y sobre transmisiones de bienes.

La jurisprudencia interpreta este precepto, desde la sentencia de 28 de enero de 1949, en el sentido de que la cuota tope o máxima exigible por el arbitrio en las especificadas sucesiones, será la resultante de aplicar a dicho incremento de valor en cada terreno el tipo que corresponda a la liquidación procedente por el impuesto de sucesiones.

El arbitrio, por su carácter estrictamente real, grava un objeto concreto: el incremento de valor de los terrenos, abstracción de las condiciones o capacidad contributiva general de las personas. No obstante, una vez que el sistema español desechó el italiano y optó por el anglosajón que grava no sólo las transmisiones «inter vivos» lucrativas u onerosas, sino también las transmisiones «mortis causa», entendió la conveniencia de dulcificar el arbitrio cuando se tratase de sucesiones calificadas, como las de padres a hijos o entre cónyuges, en orden a una protección de la familia y por mimetismo con la línea seguida en el impuesto de sucesiones, que siempre estableció tarifas mínimas en estas transmisiones.

Como se trataba de una excepción referida a sucesiones calificadas, no alcanzaba a cualquier transmisión lucrativa «inter vivos», como sería una donación, aun como adelanto de legítima, ya que la Ley se refería a sucesiones, que es una institución jurídica diferente de la donación, como así lo declara la sentencia del T. S. de 19 de abril de 1978 (Ar. 1.940) cuando razona que al hablarse de sucesiones directas no puede aludirse más que a las «mortis causa» en las cuales la donación no tiene cabida, puesto que la función inminente de la donación es la transmisión de la propiedad y la de las sucesiones la sustitución de un sujeto extinguido por otro que viene a reemplazar. También matiza en este punto la jurisprudencia que tampoco se puede asimilar a sucesión la donación como anticipo de legítima (sentencia T. S. de 1977, Ar. 4.313, que cita también en la aludida de 19 de abril de 1978).

Entendemos que al hablar de sucesiones directas entre padres e hijos o entre cónyuges, enmarcaba a todos los terrenos sujetos al arbitrio que hereden los hijos o el cónyuge de sus padres o del otro cónyuge y por supuesto cuando los padres hereden a sus hijos, ya lo sean por sucesión legítima o testamentaria, aunque ésta comprenda el tercio de libre disposición. Los casos de sustitución vulgar o ejemplar no juegan cuando en definitiva sea el cónyuge o hijo el que herede, ya que entonces es el único instituido. En las sucesiones fideicomisarias, si el fiduciario es

(102) Sólo cuando se transmite el dominio pleno de un terreno adquirido por partes en diversas fechas, es necesario practicar previamente liquidaciones parciales, cuya suma dará la liquidación total.

hijo o cónyuge, es indudable que la cuota tope sólo le beneficia en cuanto a la parte que represente en los terrenos al igual que al usufructuario al que se equipara; si es fidecomisario que hereda con posterioridad ya no es heredero directo. Por eso entiende Silván que aun cuando sea el cónyuge o hijo no le alcanza el beneficio. En contra de este criterio, está la sentencia de 21 de abril de 1954 (Ar. 1.341) que da lugar al beneficio al fidecomisario, al entender que «directo» se opone a «colateral» y que la sucesión entre padres e hijos es siempre directa.

Caso más discutido es el relativo a los descendientes que heredan por representación. La mayoría de los autores se inclinaron por la solución negativa argumentando al efecto que ya no tienen el parentesco tan próximo como el de los señalados en la Ley, aunque hereden por representación. No obstante, la sentencia del T. S. de 3 de noviembre de 1969, parece apoyar la tesis positiva al admitir el beneficio, pese a heredar los nietos, cuando éste estaba determinado en la Ordenanza y aun cuando el propio Ayuntamiento alega su ilegalidad. El T. S. no la acoge y rechaza su recurso al no ser lícito ir contra lo dispuesto en la Ordenanza y cita al efecto la sentencia de la Sala de 21 de enero de 1964.

La determinación del límite de la cuota tope, exigía en definitiva, de un lado, obtener la cuota que corresponde al arbitrio de plus valía aplicando el tipo correspondiente de la Ordenanza a la base liquidable del incremento de valor del terreno, y de otro, partiendo de esta misma base aplicar el tipo que corresponda al impuesto de sucesiones ya determinado, entre cónyuges o padres e hijos, y en el caso de que la cuota sea menor, reducir a esta cuota la del arbitrio de plus valía.

Este es el criterio que señalan las sentencias del T. S. de 10 de marzo de 1958 (Ar. 982), y 15 de diciembre de 1949; así dice esta última que al no existir en la liquidación de derechos reales cuotas relativas a cada uno de los bienes, sino un tipo y una cuota dentro de una sucesión directa, no cabe más que aplicar el tipo determinado por la oficina liquidadora de derechos reales a la base del incremento de valor del arbitrio, para precisar si opera o no el beneficio.

II.—EL INCREMENTO DE VALOR EN LA ACTUAL REGULACION DEL IMPUESTO.

1. Elemento objetivo del hecho imponible.

Aun cuando el art. 87 del R. D. 3250/76, regulador del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos, al definir el hecho imponible, hace referencia a él como «objeto del impuesto», la verdad es que, con poca precisión, se refiere al incremento de valor como elemento objetivo integrante del hecho imponible; por eso matiza que constituye el objeto del impuesto sobre el incremento de valor, el que hayan experimentado durante el período impositivo: a) los terrenos cuya propiedad se transmita o aquellos sobre los que se constituyan o transmitan derechos reales de goce limitativo del dominio; y b) los terrenos —igual los aludidos derechos reales de goce— que pertenezcan a las personas jurídicas. Por lo tanto, si en el campo del derecho tributario el significado estricto y técnico del objeto del impuesto, hace referencia al fenómeno socio-económico o manifestación de riqueza preexistente al hecho imponible, que el legislador tiene presente para fundar o establecer el impuesto, es claro que en el precepto legal no se emplea la palabra en esta acepción estricta de objeto del impuesto, sino que alude al incremento de valor como factor integrante del hecho imponible que da nacimiento a la obligación de contribuir, ya que se refiere al incremento de valor de los terrenos sujetos; incremento en sentido estricto extraño a la renta y que no comprende a todos los terrenos, pues se exceptúan los no urbanos dedicados a explotaciones agrícolas o mineras, y que sólo alcanza a las plus valoraciones producidas durante el período impo-

sitivo inmerecidas o extrañas a los esfuerzos o desvelos del propietario; luego habla del incremento de valor perfilado por la norma para ser sometido al impuesto en el momento de la realización del hecho imponible. Prueba de ello es que la propia Ordenanza tipo, al reproducir casi literalmente el citado art. 87, en su art. 2, con más depurada técnica jurídica fiscal, se refiere al «hecho imponible» que define, y con toda intención suprime la frase «objeto del impuesto». En resumen, no se alude al incremento de valor como dato económico-social extrajurídico anterior a la norma, sino al ya categorizado una vez elegido por el legislador para establecer el impuesto que, en unión de otros factores, se convierte en una categoría jurídica: hecho imponible de cuya realización depende el nacimiento de la relación tributaria.

A nuestro trabajo interesa ahora sólo el estudio del incremento de valor como elemento objetivo del hecho imponible, con innegable categoría jurídica cuya certidumbre ha de matizar la Ley en debida forma ante la exigencia del principio de legalidad impositiva. Dejamos, pues, al margen de nuestro estudio cualquier concreción meta-jurídica del incremento de valor que se produzca por la diferencia de valor inicial y final dentro de un lapso de tiempo determinado.

2. El incremento de valor como base imponible.

A. Concepto.

La base 27, 9 de la Ley 14/75 dispone que «la base del impuesto será la diferencia entre el valor corriente en venta del terreno al comenzar y al terminar el período impositivo; por lo tanto, el incremento de valor relevante en el orden jurídico a los efectos del impuesto en sus dos modalidades, continúa siendo la diferencia de valor «corriente en venta» entre el inicio y el cierre del período impositivo, ya que el Decreto de 1976, normativa hoy vigente, al desarrollar la aludida base con toda fidelidad, dispone en su art. 92-1 que la base del impuesto será la diferencia del valor corriente en venta del terreno, al comenzar y al terminar el período impositivo, o sea, la diferencia entre el valor final y el inicial. A continuación detalla el Decreto las reglas para su determinación específica en los distintos casos.

No obstante, se observa que la nueva regulación —en los Decretos y en la Ordenanza fiscal tipo— no matiza como la L. R. L. lo que ha de entenderse por valor corriente en venta, que el art. 510-3 estimaba «en la suma de dinero por la que en condiciones normales se hallaría comprador para el inmueble». No creemos sustancial esta omisión en cuanto pudiera implicar alteración práctica de las reglas valorativas; es más, entendemos que la anterior precisión conceptual seguirá latente como principio de derecho histórico en el orden interpretativo que las liquidaciones del impuesto puedan suscitar.

Es casi ocioso insistir en que la Ley quiere gravar la diferencia de valor inmerecida por el titular dominical, debido en general al progreso comunitario para garantizar su retorno, al menos en parte, a la sociedad. Se trata de buscar una diferencia de valor objetivo, normal y corriente, no afectivo u ocasional; para que así pueda servir de justa y equitativa medida en casi todos los casos. Esta prevalencia de valores objetivos predeterminados se acentúa, como veremos, en la nueva regulación, circunstancia que a nuestro entender merece los mejores elogios en orden a la seguridad jurídica, generalidad y objetividad en la fijación de la base imponible del impuesto.

B. Su determinación general.

Como el incremento sometido, en principio, a gravamen, es el experimentado durante el período impositivo a determinar según el art. 92, por la diferencia entre el valor corriente en venta del bien sujeto, al comenzar y terminar el período, es obvio, que para calcular el incremento de valor es necesario practicar dos valora-

ciones, una referida al momento inicial del período impositivo y otra referida al cierre de este período. En ambos casos, siempre con referencia al valor corriente en venta, de exigencia objetiva, al margen de que coincida o no con el valor real que se fije en la transmisión, que pudiera ser también ocasional o afectivo.

Las nuevas normas simplifican de modo extraordinario la determinación del incremento de valor desde una cuádruple perspectiva, al imponer a los Ayuntamientos: primero, el establecimiento periódico de unos tipos unitarios o cuadros de valores corrientes en venta, de duración al menos anual; segundo, al prorrogar la vigencia de los índices anteriores si los hubiere, hasta el momento en que se aprueben los nuevos; tercero, al disponer como indefectible el valor consignado en los índices tanto para señalar el valor al final como al comienzo del período impositivo, en este último caso si los hubiere; cuarto, al exigir en la modalidad b) del impuesto la previa aprobación de la Ordenanza y en consecuencia del índice que se integra en la misma, antes del comienzo del período impositivo.

Primero. La formación por los Ayuntamientos de los índices de valor no sólo es obligatoria, con la finalidad de determinar el incremento de valor de los bienes sujetos al impuesto, sino que sigue constituyendo presupuesto indispensable para la aplicación o exigencia del impuesto; de suerte que el ente titular de la imposición no puede acudir ante su ausencia, a ninguna otra fórmula de valoración supletoria, al menos para señalar el valor final o del cierre del período impositivo, que de modo forzoso será el que figure en el índice hasta el punto de que tanto en este supuesto de inexistencia absoluta de índices para determinar el valor final, o bien aun cuando exista si omite la valoración de la zona o sector en donde se encuentre ubicado el bien sujeto, no se podrá exigir el impuesto, como lo proclama uniforme doctrina legal a propósito del arbitrio, en múltiples sentencias ya comentadas, entre las que recordamos las de 5 de mayo de 1959 y 5 de noviembre de 1970, especialmente la declaración de esta última en el sentido de que la inexistencia previa de la valoración oficial de los terrenos en el sector objeto de la liquidación, a base de la correspondiente inclusión en el índice municipal confeccionado en la forma prevista en la L. R. L. (art. 511) hace inaplicable el arbitrio, al ser omisión esencial que el Ayuntamiento recurrente no puede ya orillar, recurriendo al subterfugio de practicar una valoración «ad hoc» por un perito suyo, sin ninguna de las garantías arbitradas por el legislador para la formación de estos valores en la manera antes aludida, con clara vulneración de las prevenciones legales sobre la materia, infracción que el T. S. nunca pasó por alto, por considerar esta obligación de carácter inexcusable (sentencia del T. S. de 11 de enero de 1962) y así llega a la conclusión de que no puede aplicarse ni exigirse el arbitrio si previamente no se ha cumplido con la aprobación definitiva de los índices de valores unitarios, y es natural que así sea, ya que en realidad como vimos, los índices de valores forman parte integrante de la ordenanza y es sabido que hasta que ésta sea aprobada de forma definitiva no es exigible el impuesto.

Principio que permanece vigente y con mucho más fundamento ahora que la regulación del impuesto, en sus dos modalidades, exige que se tome de los índices tanto el valor final como el inicial del período si en este momento existe.

Segundo. Vigencia de los índices. El art. 92 dispone que el período de vigencia de los índices no podrá ser inferior a un año. No establece ninguna otra limitación, salvo la genérica que se deriva de la obligación de fijar estos tipos unitarios de forma periódica como ordena el mismo artículo. Plazo, en general, que habrá de quedar a la prudente actividad de los Ayuntamientos especialmente interesados en la actualización de los índices como entes titulares de este impuesto municipal. Normalmente los precios de los bienes sujetos al impuesto, terrenos y derechos reales, siguen en su valoración una línea de progresivo aumento y si no se refleja en

los índices, indudablemente estos aumentos se marginan del gravamen como parte de la diferencia que pudiera existir entre el valor inicial y final. Ciertamente en el plano teórico las variaciones de los precios corrientes en venta pueden disminuir en períodos de crisis económica o de recesión, etc., pero no es lo normal, sobre todo teniendo presente que los valores se fijan sobre niveles bajos, máxime cuando de un lado el fenómeno de la inflación se hizo, por desgracia, crónico y contribuye al aumento de valor, al menos teórico, y de otro lado porque en la práctica se adoptan criterios de valoración más bien sobre lo módico y nunca a tope, para no gravar ganancias ficticias, circunstancia que favorece la existencia de incremento de valor y no de su deterioro. La L. R. L. ordenaba la formación de estos cuadros de valores cada tres años y no permitía a los Ayuntamientos alterar su vigencia ni en menos ni en más. La Ordenanza tipo establece esta vigencia por un período de dos años, criterio ecléctico entre el mínimo de un año actual y el de tres de la L. R. L. anterior. El período bienal se acomoda más a la regulación del impuesto sobre solares, que ha de tenerse también presente porque no se puede olvidar que el índice es común para estos dos impuestos y en realidad se adapta también más a las constantes variaciones de los precios de los terrenos, aunque ya hoy no sea tanto así, debido a la crisis económica que se padece. Los Ayuntamientos podrán hoy libremente —sin arbitrariedad— fijar la vigencia de estos índices por el período de tiempo que estimen adecuado, nunca inferior a un año. Ahora bien, una vez establecida su duración, no podrá ser alterada.

Prórroga de índices anteriores.—La jurisprudencia del T. S. había sentado la doctrina de que cuando no existan aprobados índices trienales a su debido tiempo se prorrogarán los anteriores hasta la fecha de aprobación de los nuevos, y zanjaba así todos los problemas planteados bajo la anterior regulación, aunque a esta doctrina no se llegó de un modo pacífico en su evolución, pues hubo alguna sentencia que sostuvo la imposibilidad de la prórroga de los índices por tener un período de vigencia previamente determinado. Ahora, ya la Ley de un modo expreso en su art. 94 preceptúa en su apartado 3.º que «si al comienzo de un nuevo período de valoración no estuvieran aprobados por el Ayuntamiento los tipos unitarios, se tomarán en consideración los correspondientes a la última valoración». Por lo tanto, recordamos que sólo la falta total de índices debidamente aprobados y ejecutivos, implica la no exigibilidad o aplicación del impuesto, ya que la falta de aprobación de los mismos a su debido tiempo sólo supone la aplicación de los inmediatos ya ejecutivos, si bien sólo hasta la fecha que se aprueben los nuevos.

La Ordenanza tipo al efecto dispone en su art. 11-2 que: si al comienzo de un nuevo período bienal de valoración no estuvieran aprobados por el Ayuntamiento los tipos unitarios, se tomarán en consideración los correspondientes al anterior bienio; es decir, que también cristaliza el mismo criterio y como ordena la confección de los índices por períodos bienales, es por lo que prevé la prórroga del anterior hasta la fecha en que sea aplicable el nuevo.

En este sentido, también el R. D. 3147 de 1978 de 29 de diciembre, en desarrollo del D. L. 15 de 1978 de 7 de junio, expresa que para la aplicación inmediata del impuesto, tanto de solares como del establecido sobre el incremento de valor de los terrenos, es requisito imprescindible para la aplicación de los citados impuestos la determinación en los correspondientes índices de tipos unitarios de valor corriente en venta de los terrenos enclavados en los términos municipales y las reglas para la aplicación de los mismos, por lo que resulta obligado dictar las normas que permitan superar aquellas circunstancias que pudieran hacer inviable de forma indirecta la inmediata aplicación de los referidos impuestos municipales; en consecuencia, se dispone para los Ayuntamientos que en forma obligatoria tengan que establecer estos impuestos, que podrán aprobar nuevos tipos de valor corriente en venta de los terrenos enclavados en su término; si bien dice el art. 2:

«Los tipos unitarios que estuviesen aprobados con anterioridad por los citados Ayuntamientos, se considerarán vigentes en tanto no sean aplicables aquellos a que se refiere el artículo anterior».

La misma regla se aplicará a los Ayuntamientos con población inferior a veinte mil habitantes y que no sean capitales de provincia que tuvieran establecido el arbitrio y que ahora implanten el impuesto, de acuerdo con la nueva normativa. Los que no tuvieran establecido el antiguo arbitrio carecen de índices de valores, por lo tanto es imposible que puedan prorrogarlos.

Ambos casos exigen dos operaciones, una al comienzo y otra al final del período, para obtener la diferencia entre el valor corriente en venta del bien sujeto.

Tercero. La determinación del incremento de valor se concreta en el Decreto básico, apartado 2 del art. 92 en donde se dice que el valor corriente en venta al término del período de imposición o valor final se determinará de conformidad con las siguientes reglas: 1.^a Que los Ayuntamientos fijarán periódicamente los tipos unitarios de valor corriente en venta de los terrenos enclavados en el término municipal, en cada una de las zonas, sectores, polígonos, manzanas o calles que al efecto juzguen preciso establecer sin que el período de vigencia de tales tipos pueda ser inferior a un año. Para fijar los tipos unitarios de valor corriente en venta de los terrenos se tendrá en cuenta, en su caso, el aprovechamiento urbanístico que, según su situación, corresponda a los terrenos sujetos a este impuesto; 2.^a A los efectos de determinar el valor final no podrá tomarse en consideración el declarado por los interesados.

Ante todo, el Decreto es terminante al sentar en primer lugar la obligación de los Ayuntamientos de formular los índices de valores unitarios que corresponda a su respectivo término municipal y en segundo lugar que, de modo indefectible, el valor de los terrenos al final del período ha de tomarse de los índices unitarios establecidos de modo previo y, por supuesto, en forma legal. Es más, la Ley rechaza tajante que para determinar el valor final sirva el declarado por los interesados. En definitiva, eleva al rango de precepto legal la doctrina elaborada por la jurisprudencia en el sentido de tomar inexorablemente del índice, el valor final del período impositivo y que ya fue analizada al tratar del arbitrio. Y como en la trayectoria inicial alguna sentencia aislada había admitido como legal que los Ayuntamientos optaran por el valor declarado en vez del señalado en el índice, es conveniente aclarar ahora, que el nuevo Decreto regulador de un modo terminante rechaza expresamente esa posibilidad. Si se trata de someter a gravamen el incremento de valor que experimenten los bienes sujetos a partir de sus precios corrientes en venta, es lógico que para liquidar el impuesto se tomen los valores medios de los índices confeccionados para ello con todas las garantías legales, tanto para la Administración municipal, en este caso, como para los contribuyentes.

Es indudable que para lograr una valoración objetiva del incremento de valor corriente en venta, real y efectivo de los terrenos sujetos al impuesto, la valoración por zonas ha de atender a la condición de los solares y a la calificación urbanística de los predios, con base en los distintos factores determinantes del valor, incluso los jurídicos; en otro caso sería irreal, pues el propietario, como proclama el art. 61 de la anterior Ley sobre el régimen del suelo y de la ordenación urbana, ejercerá las facultades dominicales dentro de los límites y con el cumplimiento de los deberes establecidos por dicha Ley o en virtud de la misma, por los planes de ordenación urbana, con arreglo a la calificación urbanística de los predios. Lo establecido en la Ley o los planes en orden al destino de los terrenos es factor decisivo para una adecuada valoración de los terrenos, lo mismo que son también factores influyentes en el valor efectivo la situación arrendaticia y su inmovilización; de ahí que se recojan en el régimen actual de valoración efectiva de la contribución territorial urbana. En

realidad, la última reforma fiscal tiende a conseguir la mayor uniformidad en las valoraciones de bienes a los efectos de los distintos tributos. Está próximo el día en que la valoración de los predios será igual a los efectos de la contribución territorial, renta o patrimonio, transmisiones e incluso, con ciertas modulaciones, para el impuesto municipal sobre los solares o el incremento de valor de los terrenos. En todo caso repugna la disconformidad de las valoraciones en los distintos tributos, cuando no existan en los mismos peculiaridades que exijan otra cosa, pues no se puede olvidar que pueden ser diferentes las bases valorativas de ciertos tributos, por lo tanto la uniformidad se hará sólo dentro de lo posible. Así de modo concreto, una cosa es el incremento de valor y otra distinta es la rentabilidad y otra el precio de venta.

El Decreto de 1976 tiene en cuenta los aludidos factores urbanísticos a los efectos valorativos y de importante influencia en la fijación de la base imponible del impuesto, por eso la primera regla del apartado 2 del art. 92 relativo a los índices, indica que para fijar estos tipos unitarios de valor corriente en venta se tendrá en cuenta, en su caso, el aprovechamiento urbanístico que según su ubicación corresponda a los terrenos sujetos al impuesto.

Cuarto. Ya a tenor de la normativa de la L. R. L., reguladora de la anterior tasa de equivalencia y de la jurisprudencia concordante, se exigía como requisito necesario para la efectividad de la tasa, la previa aprobación de la Ordenanza correspondiente (incluso índices), que había de concretar el período impositivo decenal, en su comienzo, ya que obviamente determinaba de forma automática el final. Ahora el Decreto básico de 1976 lo dispone ya de modo expreso en su art. 95 c) al matizar que el impuesto en la modalidad b) se devengará cada diez años, computados desde la fecha de entrada en vigor de la Ordenanza.

Esta concreción del inicio del período decenal afecta a un elemento esencial del hecho imponible que ha de ser regulado en debida forma.

En definitiva, como enseña, entre otras, la sentencia del T. S. de 10 de octubre de 1968 (Ar. 3.906) el incremento del valor se obtiene en la tasa de equivalencia aplicando de forma inexcusable el índice vigente en la fecha inicial y el igualmente vigente en la fecha final resultando así el incremento de valor con la lógica y natural diferencia; en igual sentido y de forma más expresiva la de 5 de marzo de 1971 declara que «mientras en el impuesto municipal de la tasa de equivalencia, es requisito ineludible para su efectividad la aprobación de la Ordenanza y de los índices tanto respecto al momento inicial del período del impuesto, como en cuanto al final de él, en el de plus valía no se requiere en modo alguno el que existan aquéllos en el momento inicial en el final».

a) Corrección del valor final.

Para completar el estudio de la fijación de valor del terreno o derecho real sujeto al cierre o final del período impositivo, es de observar que este valor final, que de forma ineludible ha de tomarse del cuadro de valores, no resulta ya inamovible en todo caso (aparte de ciertas deducciones concretas como la pensión en los censos) sino que la misma Ley —Decreto regulador— dispone en su tercera regla del art. 92 que es susceptible, en el momento de la liquidación, de un aumento o disminución hasta en un veinte por ciento sobre los tipos unitarios fijados para el período respectivo teniendo en cuenta los siguientes factores: a) configuración del terreno en relación con las fachadas a vías públicas, profundidad, aprovechamiento, distribución de las edificaciones y otras circunstancias análogas; b) características naturales del terreno y mayores o menores gastos para levantar o cimentar las edificaciones sobre él.

Esta posibilidad de corrección del valor final que corresponde, según el índice, bien en más o bien en menos, se comprende también en el art. 12 de la Ordenanza

fiscal tipo y tiene en general su antecedente inmediato en el art. 511-2 de la L.R.L. que sin embargo lo concebía de una forma tan ambigua que dio lugar en la vida jurídica real a un sinnúmero de cuestiones, magistralmente decididas por la jurisprudencia, que llegó a establecer diversos puntos de doctrina, como el de la imposibilidad de acudir a estas correcciones, autorizadas en principio por la Ley, si no se recogía previamente esta posibilidad en la ordenanza con las reglas necesarias para su aplicación; bien entendido que tampoco podía el Ayuntamiento optar sólo por la posibilidad de aumento y no por la disminución, sino que la opción era conjuntamente por las dos posibilidades. Si esta facultad consistía en dar flexibilidad a la liquidación para que en casos especiales se efectuase a la «medida» de las circunstancias específicas concurrentes en determinados terrenos, que no pueden ser reflejadas en el cuadro de valores al menos en serie, parece lógico que esta facultad no pueda abandonarse a la discrecionalidad de la administración gestora, sino, por el contrario, que implícitamente supone la existencia de preceptos que la regulen en la ordenanza de modo previo y con todas las garantías legales que la L. R. L. exige para su aprobación y para las liquidaciones que se practiquen en virtud de transmisiones operadas durante el ejercicio en que rijan esos cuadros de valores.

La Ordenanza tipo, en su art. 12-13, recoge el art. 188 de la L. S. de 2 de mayo de 1975.

Los Ayuntamientos al aplicar el arbitrio, acudían en general a estas correcciones en los casos en que determinados terrenos escapaban del gravamen sobre el incremento de valor al coincidir la fecha de valoraciones inicial y final, bajo la vigencia del mismo índice, por encajar dentro del período trienal o bien en superior tiempo cuando no se habían aprobado puntualmente en su día, los nuevos índices y continuaban rigiendo por prórroga los vigentes en superior período, o sea, los del anterior trienio.

Estos problemas ya no subsisten a la luz de la aludida Regla Tercera del art. 92. Incluso la Ordenanza recoge ya el criterio del Decreto inspirado en la jurisprudencia de nuestro T. S. y matiza en su art. 11-4, que la aplicación de este porcentaje de aumento o disminución queda condicionado a su debida concreción en las reglas de aplicación del índice de tipos unitarios. Condición correcta ya exigida por la jurisprudencia en la aplicación del arbitrio y que ahora se incorpora de modo expreso al texto legal como así ordenaba la base 27 de la Ley 14/75, al condicionar su aplicación a los casos en que previamente se determine. El Decreto en su art. 92 y lo mismo la citada Ordenanza señalan los factores a tener en cuenta en su regulación referidos a dos distintas circunstancias de los terrenos: a) unas propiamente ligadas a sus caracteres urbanísticos, y b) otras relativas a las características naturales específicas de los predios para cimentar o elevar edificaciones sobre él, en donde estarán englobadas las de relleno, nivelación del solar y terraplenado, ya previstas en parte en la L. R. L. pero sin sistemática alguna.

Ambas relaciones de factores no tienen carácter exhaustivo sino meramente enunciativo, ya que el mismo artículo, de modo expreso, admite otras circunstancias análogas, al menos en las del apartado a) y lo mismo se debe entender respecto a las otras características naturales comprendidas en el apartado b).

En resumen, caben estas correcciones del valor de los bienes sujetos al momento del devengo o cierre del período impositivo; valor señalado siempre en los índices; sin embargo, su aplicación requiere una debida regulación y concreción en el índice u Ordenanza y ha de ajustarse a los factores estrictamente delimitativos de la propiedad urbanística, conforme a la L. S. o derivados de las condiciones naturales de los predios. No queda, pues, su aplicación ni al criterio de los Ayuntamientos de la imposición, ni, mucho menos, a su arbitrariedad.

b) Determinación del valor inicial.

Expuestas ya las reglas para la determinación del valor corriente en venta de los bienes sujetos, al término del período impositivo o valor final, preciso se hace ahora estudiar el mecanismo jurídico previsto en la Ley para la concreción del valor inicial, ya que la base liquidable del impuesto será la diferencia entre estas dos valoraciones, previas las correcciones legales, sobre la cual recaerá el tipo que corresponda para así obtener la cuota tributaria.

En principio, el valor inicial, como expresa la Base 27, se determinará también mediante estimaciones periódicas acordadas por el Ayuntamiento; y así, el apartado 3.º del art. 92 comentado, expresa que el valor inicial se determinará igual que el valor final, y de acuerdo con las mismas tres reglas expuestas. Ahora bien, como ya apuntábamos, así como para determinar el valor final han de existir en todo caso índices, definitivamente aprobados y ejecutivos, so pena de no ser aplicable o exigible el impuesto, no sucede lo mismo en cuanto a la determinación del valor de los bienes sujetos en el momento inicial del período impositivo, respecto del cual el Ayuntamiento de la imposición puede o no tener aprobados los cuadros de valores unitarios o índices. Si los tiene aprobados en forma legal (103), la Ley obliga hoy a tomar de ellos el valor inicial, también de modo inexcusable, al igual que sucede con la determinación del valor final. Culmina así la Ley, la evolución de la jurisprudencia de nuestro T. S. en este interesante punto jurídico, y consigue así una óptima certeza jurídica en esta específica materia. En realidad, la doctrina legal se orientaba ya y dirigía su andadura para alcanzar esa solución, pese a que todavía alguna sentencia de 1979, referida al arbitrio, admite la opción del Ayuntamiento gestor entre el valor del índice y el de las escrituras para señalar el valor inicial. A nuestro juicio, dos eran los motivos por los cuales el T. S. no llegó a asumir totalmente ese criterio: uno, la ausencia de índices aprobados al comienzo del período impositivo cuando se creó el arbitrio, y sólo después, de forma paulatina, había la posibilidad de aplicar los ya aprobados al comienzo del período en alguna liquidación, y otro, aparte de la literalidad del art. 511 de la L. R. L., la tendencia a encontrar un valor real del terreno en el precio estipulado y, cuando éste se estimaba bajo, se acudía a otros oficiales, al igual que se dispone en el I. D. R., hoy I. G. T., todo con olvido de que el impuesto municipal no se remite al precio real, sino al corriente en venta.

Si la base del impuesto se determina por la diferencia entre los valores corrientes en venta de los bienes sujetos, al inicio y al final del período impositivo, no existe ninguna razón para obligar a tomar el valor final de los índices y no el valor al comienzo del período; máxime cuando es la única valoración objetiva, uniforme y predeterminada, antes de la liquidación, con todas las garantías jurídicas que la Ley exige, de los precios corrientes en venta, que entraña ciertamente un acto de gestión tributaria propio del ente impositivo, que el Ayuntamiento no puede desconocer a su arbitrio, en contra del principio de los actos propios.

Ahora bien, como se puede dar el caso de que el impuesto sea exigible y aplicable en su modalidad a) o principal, sin que existan índices de valores debidamente aprobados en el momento inicial del período, la Ley, para estos casos excepcionales, dispone en su art. 92-3 que cuando no constan estimaciones periódicas aprobadas por el Ayuntamiento para la fecha de iniciación del período impositivo, la Administración gestora podrá tomar en cuenta las que consten en los títulos de adquisición del transmitente o que resulten de valoraciones oficiales, practicadas en aquella época, en virtud de expedientes de expropiación forzosa, compra o venta de fincas por la Corporación, así como las derivadas de la comprobación del valor a efectos de las liquidaciones de los impuestos generales o de sucesiones, transmi-

(103) Es igual que rijan los anteriores ya aprobados.

siones patrimoniales y actos jurídicos documentados, o impuestos de derechos reales.

Dada la antigüedad del impuesto, de un lado, y la limitación del período impositivo que, como máximo, alcanza a 30 años, de otro lado, hoy es poco frecuente que los Ayuntamientos no tengan aprobados ya desde hace treinta años los cuadros de valores unitarios. Sin embargo, como la imposición no tenía antes carácter obligatorio, en efecto, puede haber Ayuntamientos que al no tener implantado el impuesto en aquella época tampoco hayan aprobado los índices correspondientes; sólo en estos casos para señalar el valor inicial, disponía la L. B., y permite la normativa vigente que la desarrolla, optar por los valores que consten en los títulos de adquisición del transmitente o que resulten de los valores oficiales practicados en aquella época en virtud de expropiación forzosa, compra o venta de fincas por la Corporación o valores derivados de las comprobaciones de estos mismos bienes obrantes en liquidaciones del I. G. T. o bien de D. R., según el vigente en el momento del inicio del período impositivo. Si se toman los valores que consten en los títulos, deben añadirse los gastos de escritura e impuestos que realmente gravan parte del precio, aunque ahora el Decreto nada dice sobre el particular.

Se concede, pues, una básica opción al Ayuntamiento para tomar el valor inicial del título adquisitivo o el que resulte de los valores oficiales previstos en la Ley. Sin duda, que cuando se trate de transmisiones a título gratuito (donación, sucesiones), normalmente no consta valor alguno en la escritura pública o momento del fallecimiento y el Municipio tendrá que valerse o acudir a los valores oficiales a que se remite la Ley sin establecer entre ellos prioridad alguna. Entendemos que la referencia a los valores comprobados de estos mismos bienes a los efectos del I.D.R. o del G. T., será el que resulte vigente en el momento de la adquisición del terreno. Por lo tanto, estos valores comprobados serán siempre los que correspondan en su momento a la aplicación de dichas normas.

En todo caso es obligatorio señalar en las liquidaciones los procedimientos o medios empleados para fijar el valor inicial de los terrenos, de otra manera la liquidación es contraria al ordenamiento jurídico (Sentencia del T. S. de 11 de junio de 1981, Ar. 3.036).

Conviene matizar en este momento que esta previsión valorativa ante la ausencia absoluta de índices vigentes en el momento inicial del período impositivo, no puede afectar a la modalidad b) sobre los bienes sujetos de la pertenencia de las personas jurídicas. Si se da este supuesto de ausencia de índices en el momento inicial del período, no será exigible el impuesto.

Por supuesto, que si al adquirir el terreno el transmitente, se señaló ya un determinado valor como final del período, este valor señalará también el del comienzo de cuya liquidación se trata, sin que el ente gestor pueda desconocer este acto propio como enseña nuestro T. S.

La Ordenanza fiscal tipo reconoce y reproduce la normativa expuesta del Decreto básico. En consecuencia, la valoración final se tomará forzosamente del índice y la inicial también se tomará con arreglo al índice vigente, si lo hay —aunque sea prorrogado— en el momento del comienzo del período y con ajuste a las reglas de aplicación en ese momento (art. 12-1). Sólo en otro caso, se podrán tener en cuenta los que figuren en el título de adquisición o valores oficiales ya referidos en el Decreto.

c) Incrementos y correcciones sobre el valor inicial.

Si es cierta que la determinación de la base del impuesto, se consigue por la diferencia entre el valor corriente en venta del terreno al comenzar y al terminar el

período impositivo, no es menos verdad, que una vez obtenido el valor inicial y final de los mismos de conformidad con las normas legales, incluida en su caso las correcciones en aumento o disminución de un 20 %, cuando están previstas en la Ordenanza y procedan según su regulación, todavía ha de tenerse presente en su caso para la definitiva fijación, de acuerdo con el art. 92, del D. L. básico, dos importantes correcciones específicas comprendidas en dicho artículo; una, A) la del apartado 4 cuando preceptúa que el valor inicial determinado según las reglas ya expuestas se incrementará: a) con el valor de las mejoras permanentes realizadas en el terreno sujeto durante el período de imposición y subsistentes al finalizar el mismo, y b) con el importe de cuantas contribuciones especiales se hubiesen devengado por razón del terreno en el mismo período; y otra, B) en el apartado 5, relativa a que este valor inicial y en su caso, el importe de las contribuciones especiales y mejoras permanentes, se corregirá de forma automática con arreglo a los índices ponderados del coste de la vida del conjunto nacional de poblaciones (hoy índice de precios al consumo), publicados por el I. N. E.

a') Incrementos particularizados.

Estos incrementos del valor de las mejoras permanentes y de las contribuciones especiales, tienen su antecedente inmediato en la L. R. L., con la diferencia de que en ella se deducían del valor final, mientras que ahora se aumentan al valor inicial.

a'') Mejoras permanentes.

El aumento al valor inicial del valor de las mejoras permanentes con objeto de reducir la base imponible del impuesto a su justa realidad de incremento de valor, es procedente en buena lógica, siempre que en estas mejoras concurren determinados condicionamientos que ya se cuidaba de puntualizar la L. R. L. respecto del arbitrio de plus valía, y que subsisten en iguales o parecidos términos en la nueva regulación del impuesto; antes, la deducción de estas mejoras tal como se desprende de lo establecido en el art. 512-1, a) de la L. R. L., y de lo declarado por la jurisprudencia —sentencias del T. S. de 7 de abril de 1969 (Ar. 1.848), 23 de febrero de 1975 (Ar. 731) y 23 de junio de 1978 (Ar. 2.204) tercer considerando— exigían no sólo que afecten al suelo, sino que hayan sido realizadas durante el período impositivo, y subsistan al tiempo de su conclusión o cierre, sino también la cumplida prueba, a cargo de quien pretenda la deducción, de que su valor o importe se tuvo en cuenta al fijar el de los índices municipales, pues sería contrario a la más elemental lógica que si esas mejoras no han tenido influencia o no han sido consideradas a la hora de calcular el valor final que sirva de minuendo a la determinación de la base impositiva, puedan, sin embargo, ser utilizadas para reducirla. Si el impuesto grava, antes y ahora, el incremento de valor no debido a la actividad o esfuerzo del propietario, es natural que no grave el importe de las mejoras que éste realice en los bienes sujetos.

Por el contrario, los incrementos de valor de los terrenos o derechos reales sujetos, ajenos a los desvelos de su dueño, quedan sometidos a gravamen, pues como declara el T. S. en sentencias de 31 de octubre de 1970, 18 de mayo y 1 de diciembre de 1972, 14 de diciembre de 1973, no se exige para que proceda la exacción del arbitrio que la acción municipal tenga carácter concreto, puesto que basta una actividad difusa o generalizada como la simplemente aprobatoria del planeamiento. Incluso repetidas sentencias hacen alusión y engloban cualquier actividad en ese sentido de las Diputaciones o del Estado.

Del art. 92-4, a) se deduce la exigencia conjunta de las condiciones apuntadas en las mejoras permanentes para que su valor pueda ser incrementado al valor inicial del terreno para determinar la base legal: primera, que la mejora sea permanente, no transitoria o esporádica, es decir, que resulte incorporada al inmueble con todas sus consecuencias; segunda, que se realice o se incorpore al terreno, ya que el objeto del impuesto es el incremento de valor que en principio experimenten toda clase de terrenos, por eso el artículo con toda claridad se refiere a las mejoras permanentes realizadas en el terreno sujeto, no en las edificaciones, de ahí que las mejoras permanentes en instalaciones comerciales o industriales o en los pisos de un inmueble no sean operativas para reducir la base de incremento de valor sometido a gravamen; cierto que la transmisión de los pisos o edificaciones está sujeta al impuesto, pero sólo por el porcentaje de base que corresponda al valor del terreno o solar; tercera, que sean realizadas durante el período de imposición; es lógico porque a él exclusivamente se refiere el incremento de valor sometido a gravamen; si la mejora se realizó antes, habría operado ya en el anterior período impositivo y su valor se comprendería en el valor inicial del terreno; si se realiza después de finalizar el período o devengo, sólo tendrá relevancia en el nuevo período; cuarta, que la mejora subsista al finalizar el período, dato importante demostrativo de que la mejora es permanente y valorable en el momento inicial del devengo, y último; quinta, creemos que en la actualidad también el interesado que pretenda la deducción de la mejora permanente de la base en virtud del mecanismo legal de incrementar o añadir su valor al del terreno en el momento inicial del período, habrá de acreditar que dicha mejora ha sido estimada o comprendida en el valor del terreno o del derecho real de goce sujeto, al formular los cuadros de valores unitarios correspondientes al momento del devengo final del período impositivo, que de modo inexorable han de aplicarse en todo caso.

Hasta el momento no conocemos jurisprudencia del T. S. sobre este particular; sí una de la Audiencia Territorial de Valencia de 7 de marzo de 1979 (sentencia n.º 146, recurso 186/78) que, aun referida al arbitrio, expresa respecto del actual impuesto, con relación a la necesidad de comprobación de las mejoras permanentes por el Ayuntamiento al establecer los cuadros de valores aplicables al momento del devengo, que es «el mismo criterio mantenido en la base 27 de la Ley de 19 de noviembre de 1975, de B. E. R. L. y en el art. 92-4, a) del Decreto que la desarrolla de 30 de diciembre de 1976, cuyas normas vienen a demostrar, como presupuesto inexcusable para que pueda operar la deducción por mejoras en el arbitrio que ahora se examina, la necesidad de que al valor inicial se adicione el importe de las mejoras para fijar el valor final; es decir, lo que el legislador ha querido es que los valores finales sean efectivamente los reales —o lo que es lo mismo, valor inicial, más mejoras que revaloricen el terreno—, pues sólo así esas mejoras que han contribuido a la plus valía, es justo que sean computadas para concretar la base en el sentido de reducirla».

b'') Contribuciones especiales.

La deducción de cuantas contribuciones especiales, se hubieran devengado, por razón del terreno durante el mismo período que corresponda a la liquidación de que se trate.

La Ley sólo permite deducir el importe de las contribuciones especiales que afecten al terreno, no a las edificaciones, y devengadas durante el período impositivo; si éstas son devengadas con anterioridad o a posteriori del período, como es natural, no entrarán en juego. Habla de deducir sólo las cantidades devengadas, ya

que en realidad es lo único que el titular dominical del terreno o del derecho real aporta a estas obras o servicios y en consecuencia lo único que debe rebajarse del incremento de valor. En realidad, el art. 92-4, b) ha debido referirse a las cantidades efectivamente pagadas por estas contribuciones por el titular del terreno o derecho real sujeto al impuesto, para que una falta de abono de la contribución especial no incidiera además, en definitiva, de forma favorable, en una rebaja del impuesto sobre el incremento de valor. No obstante, es lo cierto, que cuando el Decreto regulador quiso seguir este criterio, así lo expresó con toda claridad, como lo hace al efecto, respecto de las cantidades abonadas a cuenta del impuesto por la modalidad b); de ahí que nos resignemos a admitir, ante la claridad del precepto, que el legislador quiso la deducción de todas las cantidades devengadas por contribuciones especiales durante el período impositivo, al margen de su abono definitivo, que casi siempre será efectivo, sin duda para lograr una armonía en la concurrencia de ambas exacciones, facilitando su pago a los contribuyentes, ya que estas razones de política fiscal, compensan alguna incidencia improbable y excepcional de impago de las contribuciones especiales.

La novedad más importante de la Ley consiste en establecer unas reglas para determinar en caso de fincas edificadas la parte de contribuciones especiales que han de imputarse al terreno, y así al efecto establece el art. 92 que: «cuando se trate de terrenos edificados, para determinar la parte proporcional de contribuciones especiales imputables al terreno, se tendrán en cuenta los siguientes porcentajes en relación con la antigüedad de la finca beneficiada:

Hasta 10 años de antigüedad, el	40 %
De más de 10 años hasta 25 años, el	50 %
De más de 25 años hasta 50 años, el	60 %
De más de 50 años hasta 75 años, el	70 %
De más de 75 años, el	80 %

La Ordenanza tipo en su art. 13, no contiene, al regular los incrementos sobre el valor inicial con el valor de las mejoras permanentes y contribuciones especiales —realizadas las primeras y devengadas las segundas durante el período impositivo de que se trate— ninguna novedad especial respecto del Decreto básico; únicamente matiza sobre la determinación de la parte de contribuciones especiales que corresponda al terreno cuando es edificado, que se tomarán como años completos el de la obra nueva y el del devengo del impuesto, y que el contribuyente deberá probar la antigüedad de la edificación mediante la aportación de la escritura de declaración de obra nueva, certificado de terminación de obra extendido por el Colegio de Arquitectos y alta de la contribución urbana.

b') Correcciones automáticas a tenor del índice oficial de precios al consumo.

Cuando el arbitrio, y ahora el impuesto, someten a gravamen el incremento de valor experimentado por los bienes sujetos durante el período impositivo, se están refiriendo a un incremento real, objetivo y medio.

De ahí que la nueva normativa del impuesto, para determinar la base de incremento de valor sometida a gravamen, tienda a ponderar en aras de la justicia, los diversos factores determinantes de una valoración más específica, evitando las valoraciones por zonas generalizadas sin atender la condición o calificación urbanística de los predios, y disponga como obligatorio tomar los valores de los índices tanto al final como al comienzo del período impositivo. Es lógico también que la L. B y el

Decreto de 1976, que la desarrolla en cuanto a los impuestos, cuide de solucionar o al menos de aminorar el más grave problema que presenta la aplicación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos; esto es, el que sean objeto de tributación incrementos ficticios o irreales, que sin duda se producen ante el deterioro monetario, por desgracia, hasta ahora, de evolución ascendente y constante.

Así la Base 27 disponía, con gran ventaja sobre el enunciado platónico contenido en la L. R. L., nada menos que una concreción automática, por deterioro monetario, del valor del índice aplicable al momento inicial del período, extensivo a la vez en su caso a la valoración de los incrementos por razón de mejoras permanentes realizadas o contribuciones especiales devengadas sobre los bienes sujetos. Su apartado 11 lo expresaba en los siguientes términos: «el valor inicial y, en su caso, el importe de las contribuciones especiales y mejoras, se corregirán automáticamente con arreglo a los índices ponderados del coste de la vida publicados por el I.N.E.».

Este apartado cristalizó en el 5 del art. 92 del Decreto de 30 de diciembre de 1976, con la sola matización técnica de aludir a las mejoras «permanentes», si bien para su aplicación se dispone en el mismo apartado que «a tal efecto, se multiplicará el valor inicial y, en su caso, el de las mejoras permanentes y contribuciones especiales; por la estimación del valor de la peseta calculado en función de los índices del coste de la vida correspondiente al 31 de diciembre inmediato anterior al año en que se hubiese adquirido el terreno, realizado la mejora, o abonado la contribución especial, respectivamente, y al 31 de diciembre anterior al año en que entre en vigor el índice de valores aplicable en la fecha en que se transmita la propiedad, o se transmita o constituya el derecho real de goce, limitativo del dominio».

Ahora bien, cuando ya era real esta mejora legislativa, que colmaba una vieja aspiración por su equidad profundamente sentida, y así se había consagrado en la L. B. y en el R. D. de 1976, en orden a la corrección automática de estos valores iniciales de acuerdo con las fluctuaciones del nivel general de los precios, fue derogada expresamente por el D. L. 15/78 de 7 de junio, que frustró este justo logro, al tornar a una fórmula análoga a la contenida en el art. 512 de la L. R. L. que dejaba su efectividad al previo acuerdo del Consejo de Ministros, de historial inédito, desde su previsión y por lo tanto de acreditada e intencional esterilidad.

Al efecto, el art. 3 del Decreto 15/78, dispone en su apartado 2, la derogación de la corrección automática del valor inicial del terreno, y, en su caso, del importe de las contribuciones especiales y mejoras del apartado 11 de la Base 27, comprendida en el apartado 5 del art. 92 del Decreto de 1976, y en su art. 4 añade que «se autoriza al Gobierno, cuando razones de política económica así lo exijan, para aplicar correcciones monetarias en la determinación del valor inicial del período de imposición y, en su caso, el de las contribuciones especiales y mejoras permanentes en el impuesto sobre el incremento del valor del terreno». Obvio, que dada la triste experiencia del análogo precedente, aparecen casi nulas las esperanzas que se puedan abrigar en la práctica, en orden a una utilización de esta facultad por el Consejo de Ministros, ya que pese a la justicia de su aplicación, en épocas de clara realidad inflacionista nunca se hizo uso de dicha autorización legal.

No tenemos más que recordar que incluso en los años más recientes de prosperidad económica española, coincidentes con el boom turístico desde 1954 a 1975, en que pese a todo, según el índice general del coste de la vida, ha operado una disminución del valor de la moneda, no se ha dado dicha autorización.

Así se aprecia en el cuadro resumen del valor adquisitivo de la peseta según el índice de coste de vida:

AÑO	DEPRECIACION	VALOR CONSTANTE (EQUIVALENTE)
1936	1,000	1,000
1939	0,651	1,536
1940	0,561	1,781
1941	0,432	2,315
1942	0,404	2,474
1943	0,407	2,460
1944	0,389	2,569
1945	0,364	2,748
1946	0,277	3,607
1947	0,236	4,244
1948	0,221	4,530
1949	0,209	4,775
1950	0,189	5,293
1951	0,173	5,792
1952	0,176	5,677
1953	0,173	5,769
1954	0,171	5,840
1955	0,165	6,075
1956	0,156	6,431
1957	0,140	7,124
1958	0,124	8,065
1959	0,115	8,661
1960	0,114	8,798
1961	0,111	8,976
1962	0,105	9,484
1963	0,105	10,315
1964	0,091	11,032
1965	0,080	12,492
1966	0,075	13,266
1967	0,071	14,121
1968	0,067	14,815
1969	0,065	15,254
1970	0,062	16,119
1971	0,057	17,448
1972	0,053	18,896
1973	0,047	21,069
1974	0,041	24,358
1975	0,035	28,493
1976	0,030	33,507
1977	0,024	41,683
1978	0,020	49,700
1979	0,017	57,500
1980	0,015	66,436
1981	0,013	76,800

Fuente: I.N.E.

Prevista la corrección automática en el Decreto de 1976, no se comprende como pudo ser derogado este resorte en 1978, casi recién nacido, cuando por impe-

rativo del principio de justicia, se debían corregir los valores iniciales de los terrenos y de los derechos reales de goce impuestos sobre los mismos, si permanecen sujetos al impuesto, sobre todo cuando por falta de índices de valor inicial, se tome como valor el precio de los títulos de adquisición del transmitente, para operar así con unidades monetarias a precio constante, al menos oficial, mediante la corrección del poder adquisitivo de la peseta, y si así se hiciera se evitaría el someter a tributación la mismísima inflación.

Basta pensar en que un terreno adquirido en 1960 por un millón de pesetas, valor corriente en venta de aquel año, vendido en estos últimos años o en la actualidad por el mismo adquirente en diez millones, sin concurrencia de otras circunstancias, no arroja un incremento de valor real de nueve millones, sino que el menos perspicaz economista, e incluso cualquier persona con sentido común, se da cuenta de que al tomar la diferencia de nueve millones como base imponible, incremento de valor realmente experimentado por el terreno, se alcanza una suma sensiblemente hipertrofiada por el juego de la depreciación monetaria, fenómeno que se impone corregir para lograr la razón de ser o la verdadera filosofía del impuesto, que implica un gravamen sobre el incremento de valor real, no ficticio, y nunca una tributación sobre el capital o patrimonio.

Pues la verdad es que una parte de los 9 millones, será en efecto incremento de valor ilusorio —ni siquiera potencial— que no puede en justicia gravarse so pena de quebrantar la esencia del impuesto, máxime en la normativa actual, que prácticamente consagra, como principio, la sujeción a gravamen sólo de las plusvaloraciones materializadas o efectivas, que se producen con la transmisión de los bienes sujetos, ya que el gravamen en principio de ganancias potenciales, operativo a través de la modalidad b) sobre la mera pertenencia de los bienes a las personas jurídicas durante el período impositivo, es en definitiva, un mero abono a cuenta del único impuesto de la modalidad a).

En realidad, la única razón objetiva que puede simplemente disculpar la derogación de la corrección automática del valor inicial a tenor de las fluctuaciones del coste de la vida, resulta de la coincidencia de dos circunstancias; una, la precaria situación de las Haciendas Municipales, con déficit casi generalizado; y otra, debida a que, al menos hasta el momento, las valoraciones unitarias de los precios corrientes en venta se formulan sobre precios prácticamente inferiores a los reales; en consecuencia, si los precios no corresponden a la realidad, y me refiero a los precios medios corrientes en venta, la operatividad de la corrección automática puede llegar a marginar del impuesto incrementos de valor que la Ley con toda justicia somete a gravamen. No obstante, como la Hacienda en general avanza, quizá con demasiada celeridad, a fijar valores reales, incluso como debe ser con criterio unificador dentro de lo posible para el orden tributario, cuando se logren estos valores reales se impone la corrección, y si no se restablece la corrección automática, al menos debe ser operativa y no otra vez letra muerta, la facultad que se concede al Consejo de Ministros en este sentido.

Si así no se hace, este impuesto social sobre el incremento de valor de los terrenos de carácter indirecto, se trastoca en gran parte en un impuesto directo sobre el capital que lo grava en sí mismo; en consecuencia, se convierte en parte, de hecho, en un gravamen sobre el patrimonio inmobiliario con ineludible duplicidad fiscal al existir ya establecido con carácter general y estatal, el impuesto extraordinario sobre el patrimonio. Además al gravar de nuevo parte del capital, no sólo las rentas o incrementos en el instante de la transmisión de los terrenos, que a su vez tributan en general por el I. G. S. T. P., surge un anómalo y desde luego antijurídico impuesto sobre el capital de carácter confiscatorio que, a nuestro juicio, es incluso anticonstitucional, ya que el art. 31-1 de la Constitución vigente, expresa que el

sistema tributario será justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad; y que «en ningún caso tendrá carácter confiscatorio» (104).

Sin duda que la repercusión inflacionista en el impuesto sobre el incremento de valor se manifiesta especialmente al provocar de modo ficticio un aumento de la base de tal incremento. De ahí la justicia y bondad de las fórmulas de regulación automática del valor inicial y, en su caso, del valor de las mejoras permanentes y de las contribuciones especiales a tenor de las fluctuaciones a nivel de precio oficial.

La Ordenanza fiscal tipo reguladora del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos, aprobada por Orden de 20 de diciembre de 1978, para regir en 1 de enero de 1979 entró ya en vigor con posterioridad a la Ley de 7 de junio de 1978, que en su art. 3,2 había derogado de modo expreso la corrección automática del valor inicial del terreno y en su caso de las contribuciones especiales y mejoras permanentes prevista en la base 27, Ley 41/75 y desarrollado en el art. 92-5 del R. D. L. básico del impuesto de 30 de diciembre de 1976. En consecuencia, aun cuando sólo rige con carácter supletorio y hasta que se apruebe por los respectivos Ayuntamientos su Ordenanza específica de conformidad con las nuevas normas, no alude ya para nada a estas correcciones de valor inicial que ya no podían ser aplicadas, pese a que se perseguía nada menos que el impuesto gravitase de una forma real sólo sobre los incrementos de valor experimentados por los bienes sujetos durante el período impositivo. El propio Decreto de 7 de junio de 1978, después de la aludida derogación, en su art. 4 autoriza de nuevo al Gobierno, cuando las razones de política económica así lo exijan, para aplicar, al igual que establecía la L. R. L., correcciones monetarias en la determinación del valor inicial; en consecuencia, al igual que bajo la anterior normativa, mientras no exista previo acuerdo del Consejo de Ministros en este sentido, no son aplicables estas correcciones, como ya había declarado la doctrina legal al respecto.

C. Determinación del incremento de valor o base en la constitución y transmisión de los derechos reales de goce limitativos del dominio.

Ya la base 27 de la Ley 14/75, en su apartado 13, establece que el valor inicial y final de los derechos reales de goce limitativos de dominio, se determinará por un porcentaje del valor que corresponda al dominio pleno; en realidad, con más técnica jurídica y precisión, perduraba el criterio que ya la L. R. L. establecía para liquidar el arbitrio en los casos de desmembración del dominio o de sus facultades, que descansaba a su vez en los principios rectores del I. S. T. P.

Decreto 30/12/76. El mandato de la L. B. fue cumplido y desarrollado en el art. 92, del Decreto de 30 de diciembre de 1976, que en definitiva para la determinación de la base impositiva en la constitución y transmisión de estos derechos reales de goce establece las reglas siguientes:

(104) No se debe gravar la inflación. En el juego económico de la inflación están englobadas las prestaciones tributarias, que si bien, debido a este fenómeno, se pagan en dinero en perjuicio de la Administración, es lo cierto también que descansan en unas valoraciones de base que se disparan con la inflación superando con creces, en definitiva, el otro factor. Por otra parte, padecen y se desajustan las exenciones de niveles mínimos y ciertas bonificaciones fiscales, ya que si bien en principio son calculadas y ajustadas con arreglo a datos objetivos y reales, en seguida son rebasadas por la inflación, y entonces en la realidad no se respetan esos mínimos exentos, a la vez que las bonificaciones quedan reducidas en gran parte al no establecerse en precios constantes; la verdad es que automáticamente se rebajan por la inflación en perjuicio del contribuyente, sin que por imposibilidad material de tiempo o por simple inercia, se actualicen con la celeridad deseada las normas reguladoras de las bases tributarias. Si los niveles mínimos o bonificaciones permanecen inalterables, se daña la justicia distributiva y los principios constitucionales declarados. Problema que en la actualidad se plantea con amplia repercusión a nivel nacional respecto del i. R. P. F. en lo relativo al nivel de 300.000 pesetas establecido como mínimo para la obligación de declarar y también respecto de las bonificaciones o descuentos, circunstancia que en expresión de los hacendistas oficiales, aconsejan como se ha dicho, el «seguimiento» de la reforma fiscal, que permita, conforme se incrementa la tasa de inflación, recortar en la misma proporción, las tarifas de un lado y aumentar de otro, los incrementos exentos. Recientemente el impuesto de la renta ha sufrido retoques en ese sentido.

a) Usufructo: constitución y transmisión.

a') Cuando se constituya el derecho de usufructo, la base del impuesto para determinar el incremento de valor se señalará de acuerdo con las reglas establecidas en el art. 70-10 del T. R. I. G. S. T. P. en cuanto a la fijación del porcentaje en que se cifre el valor del derecho real de referencia, en relación con el pleno dominio de los terrenos. (La referencia está hecha al T. R. de 1967; ahora el I. T. se regula por la Ley de 21 de junio de 1980, T. R. de 30 de diciembre del mismo año, que entró en vigor el 1 de julio de 1980; desarrollaremos más adelante su temática, al tratar de la Ordenanza fiscal tipo).

b') En la transmisión se entenderá por valor inicial y final del mismo, el resultado de aplicar el porcentaje en que se cifre el valor de dicho derecho a la fecha de su constitución, a los valores inicial y final, respectivamente del terreno sobre el que se constituyó el usufructo (105).

En esencia, el Decreto regulador determina la base del usufructo en su constitución y en su caso en su transmisión, por el porcentaje que con respecto al pleno dominio de los terrenos sobre los que se constituya, establece el art. 70-10 del T.R.I.G.S.T., referido siempre al momento de la constitución. Obvio que obtenido el porcentaje, el valor correspondiente se tomará de los índices de valores unitarios tanto para determinar el valor final del período como el inicial y sólo en este último caso, cuando no exista índice aplicable, podrá tomarse de otros valores previstos en la Ley. En resumen, el porcentaje a tomar sobre el valor del dominio pleno del terreno, será siempre el vigente en el I. G. S. T. para los usufructos en el momento de su constitución, tanto si se trata de liquidar ésta como su transmisión; aunque el R. D. se refiere de modo concreto al art. 70-10 del T. R. de 1967, la remisión ha de entenderse en este punto, a la norma vigente en el momento del devengo, sin que a ello sea obstáculo lo dispuesto en la Ordenanza. Ahora bien, cuando el acto sujeto sea la constitución del usufructo, el incremento de valor se obtendrá a tenor de la diferencia entre el valor de dicho porcentaje en el momento de la adquisición del pleno dominio del terreno afectado por quien constituya el usufructo (valor inicial) y el valor de ese mismo porcentaje en el momento de su constitución; en cambio, en los casos de transmisión la base o incremento de valor se obtendrá por la diferencia de dicho porcentaje entre el valor inicial y final de su constitución y transmisión respectivamente.

Las reglas para la determinación de la base del derecho de usufructo se conciben en el Decreto básico como arquetipo, y se generalizan, para la obtención de la base, si bien con ciertas modulaciones, de los derechos de uso y habitación, del derecho real de superficie y desde luego también, por vía excluyente o residual, para la determinación de la correspondiente a la nuda propiedad.

b) Derechos de uso y habitación.

Así dispone el aludido artículo en su inciso c) que el valor de los derechos de uso y habitación será el que resulte de aplicar al 75% del valor de los terrenos sobre los que se constituyan tales derechos, las reglas fijadas para la valoración del derecho de usufructo en el apartado a).

Sin duda que si estos derechos se establecen con carácter vitalicio, regirá, para la determinación del porcentaje sobre el valor del pleno dominio del terreno afectado, lo dispuesto en el I. G. T. sobre los usufructos vitalicios.

c) Derecho real de superficie.

En la constitución o transmisión de este derecho real de superficie, dice el

(105) Se critica el sistema por algunos autores, que estiman más equitativo atender siempre al momento de la transmisión.

art. 92-9, que su valor se determinará conforme a las mismas reglas expuestas bajo el apartado 6 a).

d) La nuda propiedad.

Cuando se transmita el derecho de nuda propiedad de un terreno, su valor se fijará residualmente, como es natural, y teniendo en cuenta lo establecido en los apartados a) y b) del aludido número 6 del art. 92 relativos al usufructo.

Creemos que el juego de los gastos a deducir del valor inicial, relativos, en su caso, a mejoras o contribuciones especiales e inclusive las que pueda acordar el Consejo de Ministros a tenor de las fluctuaciones de los índices de precio, aumentarán el valor inicial de la base obtenida con arreglo a las normas de porcentajes precedentemente expuestos. De igual manera serán operativas también en su caso las correcciones en más o en menos de un 20 % del valor inicial si están previstas en el cuadro de valores u ordenanzas.

e) Censos enfitéutico y reservativo.

También comprende el artículo, en su apartado 8, la regla para la determinación de las bases en la constitución o transmisión de los censos enfitéuticos o reservativos. Regla básica que tiene en cuenta las mismas normas aplicables a las transmisiones de pleno dominio, si bien con deducción en el valor final del terreno sujeto, del resultado de la capitalización de la pensión al 4 %. Normas justas, ya que en estos casos la legislación civil reconoce que el dominio pasa en realidad al censatario o dueño del dominio útil, ya que el dueño del dominio directo sólo conservará el derecho a la pensión real. Por lo tanto, cuando su dueño constituya estos censos a favor de una persona determinada, censatario, éste vendrá obligado en principio a pagar el impuesto como si se tratase de una transmisión del dominio pleno, si bien con deducción del valor final de la pensión capitalizada al 4 % y con derecho a repercutir contra el transmitente si esta transmisión es a título oneroso, no cuando se constituye o transmite a título gratuito, bien por donación o herencia.

En la transmisión de la pensión, cuando el dueño se reserva el dominio útil del terreno que le pertenece en pleno dominio y sólo transmite el dominio directo o derecho a que otro reciba una pensión, la base de la liquidación del impuesto se limitará a la capitalización de la pensión al 4 %. Lo mismo sucederá cuando una persona sólo sea dueña del dominio directo, es decir, del derecho a recibir una pensión, y la transmita a otra persona. Por supuesto que la transmisión del dominio útil del censo enfitéutico o reservativo no plantea en general ninguna dificultad.

Cierto que la deducción de la pensión, cuando proceda, juega también al calcular el porcentaje de incremento de valor para obtener el tipo aplicable (106).

(106) Por ejemplo si A cede a B en 1980 el dominio útil de un solar de 200 metros cuadrados, reservándose el directo y el derecho a recibir una pensión anual de 30.000 pesetas. (Solar adquirido por B en 1960. Valor según índices en 1980, 9.000 pesetas metro cuadrado y en 1960, 900 pesetas m²).

Se operaría: Capitalización de la pensión anual al 4 % $\frac{30.000 \times 100}{4} = 750.000$ pesetas o 30.000×25 .

Aumento de valor:

Valor final 9.000 pesetas por 200 m² = 1.800.000 pesetas.

Deducción de la renta capitalizada = $\frac{750.000}{1.050.000}$

Valor inicial 900 pesetas por 200 m² $\frac{180.000}{870.000}$

Aumento de valor $\frac{180.000}{870.000}$

A su vez la pensión o cargo censal jugará al haber sido deducida del valor final en el cálculo del porcentaje de Coeficiente que, según escala, dará el tipo de imposición (art. 16,1, Ordenanza fiscal tipo).

Aumento de valor $\frac{870.000 \times 100}{\text{porcentaje}} = \text{coeficiente}$

Valor inicial (en su caso corregido) $\frac{180.000}{\text{años del período}} = \text{coeficiente}$

Coeficiente que, según escala, dará el tipo de imposición (art. 1 b), Ordenanza fiscal tipo.

En el censo reservativo se opera igual; en ambos casos el derecho real de censo se deduce o del valor del dominio útil transmitido o del dominio pleno. Nunca es acto sujeto al impuesto la reserva del dominio útil y del derecho a recibir la pensión o sólo este último que efectúe el propietario del dominio pleno.

f) Derecho de sobreedificar (derecho de vuelo) y subedificar.

Por último, el art. 92 comentado contiene dos reglas específicas sobre la determinación de las bases en los apartados 10 y 11. Una la diez, se refiere al denominado «derecho de vuelo» o de edificación sobre terrenos o edificios, o bajo el suelo, que no implique el derecho de superficie, y otra, la 11, a los supuestos de expropiación urbanística comprendidos en la L. S. O. U.

En cuanto a la primera, dice: «El valor del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o el de realizar la construcción bajo su suelo, sin implicar la existencia de un derecho real de superficie, se calculará aplicando al valor inicial o final del terreno, el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión y, en su defecto, el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen edificados una vez construidas aquéllas».

Esta regulación respeta en principio los porcentajes establecidos en la escritura de constitución de la propiedad horizontal que normalmente, con o sin modulaciones, se produce en estos casos, con la particularidad de englobar no sólo el derecho al vuelo determinado, sino también la de construcción de plantas en el subsuelo (semisótanos, sótanos, etc.) (107).

En todo caso si no se constituye de modo estricto este tipo de propiedad, es lógico que a figuras parecidas se apliquen las mismas normas. Ahora bien, si en las escrituras no se hace uso de esta facultad de fijar el módulo de proporcionalidad con base en el principio de la autonomía de la voluntad, dispone entonces el artículo que se tomará el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en suelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificados una vez construidas aquéllas.

g) Expropiaciones urbanísticas.

La última regla del art. 92, hace referencia a que en los supuestos de expropiación forzosa previstos en el T. R. L. S. y O. U. de 9 de abril de 1976, se estará a lo dispuesto en el art. 188 ter. 1 de la L. S. reformada de 2 de mayo de 1975, que dispone:

«1. En los supuestos de expropiación previstos en esta Ley, en los que fuera de aplicación el valor urbanístico, la diferencia entre éste y el valor inicial atribuible a los terrenos... se tendrá en cuenta en la aplicación de dicho arbitrio el que les corresponda con anterioridad a los efectos del arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos.

Asimismo, se tendrá en cuenta para su descuento en dicho arbitrio, en su caso, la cesión obligatoria y gratuita del 10% del resto del aprovechamiento medio.

2. A efectos de lo dispuesto en el número anterior, la Administración expropiante, cuando no fuere el Ayuntamiento, dará cuenta a éste del justiprecio asignado a los terrenos expropiados.

3. El producto obtenido en virtud de lo establecido en este artículo, se afectará a la gestión urbanística correspondiente».

Lo más importante de esta Regla 11 del art. 92, del Decreto, está, como ya se comentó, en dar por supuesta la aplicación del impuesto a los casos de transmisión de los terrenos o derechos reales sujetos, en virtud de la expropiación forzosa, pese por lo tanto a lo dispuesto sobre el pago del precio en las expropiaciones por el art. 49, de la Ley de 16 de diciembre de 1954, que daba pie a una interpretación

(107) Este derecho no superficiario se recoge en el párrafo 2.º del art. 16 del R. H. como «el derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o el de realizar construcciones bajo el suelo».

(recogida incluso en alguna sentencia del T. S.) favorable a la exención del arbitrio de plus valía de las expropiaciones de los bienes sujetos.

Regla que, sin duda, trata de puntualizar la debida aplicación del impuesto, en estos casos, a la base real de incremento de valor que se produce dentro del límite o módulo, que caracteriza las expropiaciones urbanísticas, que se sujetan de verdad a un precio oficial o controlado. Por eso, se dice que se tendrán en cuenta para la aplicación del arbitrio —hoy impuesto— dos normas, una que el incremento de valor se obtiene por la diferencia entre el valor urbanístico —será el oficial— y el valor inicial atribuible a los terrenos o el que les correspondiere con anterioridad a los efectos del arbitrio, y otra, que se tendrá en cuenta el 10 % de cesión gratuita obligatoria de aprovechamiento medio. Reglas justas, ya que si se abona en estos casos un valor urbanístico oficial, sin posibilidad de acudir siquiera a los jurados de expropiación para fijar el justiprecio (y en su caso a la correspondiente vía jurisdiccional), ya que sólo se permite para ciertas causas el recurso de alzada al Ministerio respectivo y de ahí a la vía jurisdiccional, es lógico que éste sea el valor final dadas sus peculiares características y no el que tuviere en los índices, que puede resultar incluso inferior y desde luego el inicial que corresponda. Obvio e indiscutible la no sujeción de la cesión gratuita y obligatoria del 10 % del aprovechamiento medio.

Resta decir que en la liquidación de las transmisiones por expropiaciones urbanísticas, el valor al cierre del período impositivo será siempre el urbanístico asignado en el expediente de expropiación, en cambio el valor inicial podrá ser el atribuible a los terrenos o el que figure en el índice.

D. Las bases en la Ordenanza fiscal tipo.

La Ordenanza fiscal tipo en su art. 14, contiene ya refundidos los preceptos del Decreto base y también la parte desarrollada conforme a la remisión que se hace al impuesto de transmisiones a la sazón el T. R. de 1967. Así dispone que la determinación de la base imponible en la constitución y transmisión de los derechos reales de goce y limitativos de dominio, se hará de acuerdo con las reglas siguientes:

1. a) En los usufructos y derechos de superficie temporales, un 10 % por cada período de cinco años sin exceder del 70 %.

A partir de 1 de julio de 1980 (art. 10-2 a) del nuevo T. R. de 30 de diciembre de 1980) el valor del usufructo temporal se reputará proporcional al valor total de los bienes en razón del 2 % por cada período de un año, sin exceder del 70 %.

b) En los usufructos y derechos de superficie vitalicios, el 70 % cuando el usufructuario cuente menos de 20 años, minorando a medida que aumente la edad un 10 % menos cada 10 años más, quedando limitada esta regresión en todo caso al 10 %.

Desde el 1 de julio de 1980 (art. 10-2 a) T. R. 30 de diciembre de 1980) se estimará que el valor es igual al 70 % del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de 20 años, innovando a medida que aumente la edad en la proporción del 1 % menos por cada año más con el límite mínimo del 10 % del valor total.

Los usufructos a favor de las personas jurídicas cuando rebasen el tope de los 30 años señalado en el art. 515 del C. C. y lo mismo cuando se constituyan por tiempo indeterminado, se liquidarán como transmisiones de plena propiedad a efectos fiscales.

2. En la transmisión del derecho de usufructo, se entenderá por valor inicial y final del mismo, el resultado de aplicar el porcentaje en que se cifre el valor de dicho

derecho a la fecha de su constitución, a los valores inicial y final, respectivamente, del terreno sobre el que se constituye el usufructo.

Vemos cómo respecto de los usufructos y derechos de superficie temporales la base imponible, diferencia entre el valor inicial corregido y final, será de un 10% cada período de cinco años de duración del usufructo o del derecho de superficie sin exceder del 70%.

De suerte que la escala para determinar el porcentaje que representa en estos casos el usufructo sobre la plena propiedad será el siguiente:

DURACION DEL USUFRUCTO	Tanto por ciento del dominio pleno que corresponde al valor del usufructo
Hasta 5 años inclusive	10
Desde 5 años hasta 10 años	20
Desde 10 años hasta 15 años	30
Desde 15 años hasta 20 años	40
Desde 20 años hasta 25 años	50
Desde 25 años hasta 30 años	60
De más de 30 años	70

Respecto de los usufructos y derechos reales de superficie vitalicios, la base se determinará, tomando un 70% para el usufructo cuando el usufructuario tenga menos de veinte años de edad y decrecerá a medida que aumente su edad en la proporción de un 10% menos cada 10 años más, con un tope de un 10%. La escala será entonces la siguiente:

AÑOS DE EDAD DEL USUFRUCTUARIO	Tanto por ciento del dominio pleno que corresponde al valor del usufructo
Hasta 20 años sin distinción	70
De más de 20 años hasta 30 años	60
De más de 30 años hasta 40 años	50
De más de 40 años hasta 50 años	40
De más de 50 años hasta 60 años	30
De más de 60 años hasta 70 años	20
De más de 70 años	10

En definitiva, a la diferencia entre el valor inicial y final del período impositivo, tomado según las reglas del Decreto básico, se le aplica el porcentaje establecido en la precedente escala a tenor de los años señalados en la constitución del usufructo, y entonces se obtendrá la base para la liquidación del impuesto.

Respecto de la nueva normativa del impuesto de transmisiones sobre determinación de bases en los usufructos, aplicable a partir del 1 de julio de 1980, es obvio que la simplicidad del art. 10-2, a) del T. R. de 30 de diciembre de 1980, hace innecesaria la inserción de escalas para establecer el porcentaje en los usufructos temporales: un 2% por cada período de un año sin superar el tope del 70% y en los vitalicios, consiste en rebajar un 1% sobre el 70% del valor total de los bienes, por cada uno de los años que el usufructuario pase de los veinte sin rebasar el mínimo del 10%. Precisa también el artículo que en los usufructos vitalicios que a su vez sean temporales, la nuda propiedad se valorará aplicando de las reglas anteriores, aquellas que le atribuya menor valor.

Dada la importancia que alcanza la determinación de la base del derecho real de usufructo vitalicio o temporal, tanto en el momento de su constitución como en el

de su transmisión, pues a ellos se remite u homologan la de otras figuras jurídicas como el derecho de superficie, ciertas reservas y, por supuesto, siempre por vía residual la de la nuda propiedad, creemos conveniente matizar el tema con el análisis de sendos casos prácticos para lograr así una mayor claridad.

Caso núm. 1.—Liquidación de una constitución de usufructo vitalicio:

A, en virtud de escritura pública otorgada el 15 de enero de 1980, constituye en favor de B, de 19 años de edad, usufructo vitalicio sobre un solar que A había heredado de su padre fallecido el 1 de febrero de 1968 y que le fue adjudicado en la correspondiente partición hereditaria protocolizada ante notario el 3 de enero de 1978, por el contador partidor nombrado en testamento por el causante.

El solar tiene una superficie de 150 m², y su valor a tenor de los índices debidamente aprobados por el Ayuntamiento en que está sito, es en el año 1968 de 1.500 pesetas m²; en 1978, de 1.750 pesetas y en el año 1980 el de 2.000 pesetas. A, como dueño del solar, pagó 7.000 pesetas dentro del período por el concepto de contribuciones especiales por pavimentación de una calle limítrofe con su solar, como acredita por la correspondiente carta de pago.

Liquidación:

- a) Determinación del incremento del valor.

Valor final del terreno en 1980, según índice, 2.000 pesetas m ² × 150 m ²	300.000 Pts.
Valor inicial del terreno en 1968, 1.500 pesetas × 150 m ² = 225.000 Pts.	
Corrección valor inicial con aumento de 7.000 pesetas por contribuciones especiales (terreno no edificado)	232.000 Pts.
Incremento de valor	68.000 Pts.
- b) Valor del usufructo, dado que el usufructuario tiene 19 años de edad, o sea, menos de 20 años, un 70 % del valor de la plena propiedad lo que supone un incremento de valor 47.600 Pts.
- c) Cálculo del porcentaje para fijar el tipo:

$\frac{\text{Incremento de valor} \times 100}{\text{Valor inicial corregido (70\%)}} = \frac{47.600 \times 100}{162.400} = 29,3$ porcentaje
Período impositivo 1/2/68 a 15/1/80 = 11 años.
Porcentaje 29,3 : 11 = 2,66 (cociente o coeficiente)
- d) Tipo aplicable: Como el cociente es menor del 5, según escala del art. 16,1 de la O. F. T. le corresponde el 15,1 %.
- e) Liquidación propiamente dicha:

Incremento de valor usufructo 70 %	47.600 Pts.
Tipo 15,1 %.	
Cuota a pagar	7.140 Pts.

Para determinar el valor inicial del período en el supuesto planteado de la adquisición por sucesión hereditaria se tendrá en cuenta la fecha del fallecimiento del causante que es cuando se produce la adquisición por A. No cuenta en absoluto la fecha de la partición. En todo caso los valores para determinar el incremento se tomarán de los índices inexorablemente al tenerlos aprobados el Ayuntamiento competente, tanto en la fecha del comienzo del período, 1968, como en la del cierre, el 15 de enero de 1980, fecha de la constitución del usufructo en escritura pública.

El incremento de valor se halla por la diferencia entre el valor final y el valor inicial debidamente corregido, en este caso aumentado en 7.000 pesetas, por haberse acreditado este pago por contribuciones especiales, si bien todo reducido al valor o porcentaje del usufructo, es decir, al 70 % de la plena propiedad, dado que el

usufructuario tiene 19 años de edad. La determinación del tipo se efectúa de acuerdo con el art. 16,1 de la O. F. T., o sea, obteniendo el coeficiente de dividir el porcentaje del incremento de valor por el número de años completos del período impositivo.

Caso núm. 2.—Liquidación de la transmisión de un usufructo temporal.

Por escritura pública de 31 de mayo de 1971, B adquiere de A, titular de dominio pleno de un solar, el usufructo temporal del mismo por 25 años y antes de su extinción, concretamente el 15 de enero de 1982, lo transmite a C en virtud de escritura pública.

El solar de 200 m² de superficie tiene un valor al final del período, según índice, debidamente aprobado, de 5.500 pesetas m², y en la fecha de la adquisición anterior también según índice, tiene un valor de 2.000 pesetas m².

Liquidación:

- | | |
|---|----------------|
| a) Determinación del incremento del valor. | |
| Valor final en 1982, según índice, 5.500 pesetas m ² × 200 m ² | 1.100.000 Pts. |
| Valor inicial en 1971, según índice, 2.000 pesetas m ² × 200 m ² | 400.000 Pts. |
| Incremento de valor 3.500 pesetas × 200 m ² | 700.000 Pts. |
| b) Valor del usufructo según el art. 10,2 n.º a) T. R. de 30 de diciembre de 1980, 2 % por cada período de un año: 25 años = a 50 % | 350.000 Pts. |
| c) Determinación del porcentaje para fijar el tipo: | |
| $\frac{\text{Incremento de valor} \times 100}{\text{Valor inicial corregido (50\%)}} = \frac{350.000 \times 100}{200.000} = 175 \text{ porcentaje}$ | |
| d) Período impositivo de 1971 a 1982 = 10 años
Porcentaje = 175 : 10 = 17,5 (escala art. 16-1 O. F. T.) | |
| e) Tipo aplicable según cociente o coeficiente 17,5 (de 10 al 30) le corresponde el 25 %. | |
| Liquidación propiamente dicha. | |
| Incremento de valor | 350.000 Pts. |
| Tipo aplicable: 25 %. | |
| Cuota a pagar | 87.500 Pts. |

Se dispone en la normativa que la determinación de la base de la transmisión del derecho de usufructo (92-6 b) del Decreto y 14-1 b) O. F. T.) se hará teniendo en cuenta el porcentaje que éste represente en la plena propiedad en el momento de su constitución. Criterio que merece críticas generales con base en que en el momento de la transmisión cuando disminuyó el valor del usufructo con el tiempo, no es equitativo fijar la base por el porcentaje determinado en su constitución, en vez de referirse al momento de la transmisión.

No obstante ocurrir el hecho imponible el 15 de enero de 1982, aún no es de aplicación al caso concreto el art. 10-2 a) del T. R. del I. T. porque hemos de remitirnos al momento de su constitución (mayo 1971) de 20 a 25 años el 50 y en todo caso sería igual ya que la determinación de la base se hace por un 2 % por cada año de duración según el título constitutivo, o sea, que a 25 años le correspondería también un 50 %.

La O. F. T., respecto de la nuda propiedad y derechos de uso y habitación, establece:

Art. 14.4. Cuando se transmita el derecho de nuda propiedad de un terreno, el valor de dicho derecho se fijará residualmente y teniendo en cuenta lo establecido en los apartados 1 y 2 de este artículo.

Art. 14.3. El valor de los derechos de uso y habitación será el que resulte de aplicar al 75 % del valor de los terrenos sobre los que se constituyan tales derechos, los porcentajes fijados para la valoración del derecho de usufructo en el apartado 1 anterior.

También se recogen en la Ordenanza tipo los supuestos de determinación de las bases de las expropiaciones urbanísticas.

Cesión de terrenos para viales, parques, zonas verdes, etc., por razones urbanísticas.

Por último, sobre determinación de bases establece el art. 93 del Decreto comentado que: «en el cómputo de la superficie de los terrenos sujetos al impuesto, no se incluirán las que deban cederse obligatoria y gratuitamente al Ayuntamiento o, en su caso, al órgano urbanístico competente; así como tampoco las que hayan de cederse obligatoria y gratuitamente en concepto del 10 % del aprovechamiento medio del sector, todo ello de conformidad con lo dispuesto en la L. S. R. S. O. U.».

Esta norma se transcribe también, casi de modo literal, en el art. 15 de la Ordenanza fiscal tipo. Ambas tienen su antecedente inmediato en doctrina legal elaborada, después de ciertas vacilaciones, en sentencias del T. S., que culminaron en la declaración de no sujeción al arbitrio de aquellos terrenos que han de ser cedidos de forma gratuita a los Ayuntamientos u otros entes urbanísticos en virtud de la L.S.R.S.O.U. Doctrina lógica, ya que si la cesión de terrenos al Ayuntamiento u otro ente urbanístico se efectúa en virtud de disposición legal y de forma gratuita —esto es lo importante— no puede existir incremento de valor de ninguna clase a favor del propietario transmitente del terreno, sobre quien recae de verdad el impuesto, y si falta el incremento de valor no se produce el hecho imponible, por ausencia de uno de sus principales elementos, ya que para la realización del hecho imponible, como ya matizamos en su momento, es imprescindible la concurrencia de todos y cada uno de los elementos que configuran su estructura. En realidad, el terreno, con todas sus plusvalías, lo reciben de forma gratuita los entes oficiales para un destino o servicio público. Por lo tanto, no había, ni hay, problema, cuando el propietario de terrenos, hoy también el de derechos reales de goce limitativos de dominio, lo cedía voluntariamente de forma gratuita, o bien en otro caso, el mismo bien sujeto al impuesto se expropiaba sin abono de justiprecio para viales, parques, etc. El problema surgía cuando este terreno afectado por dicha obligación de cesión gratuita se transmitía casi siempre formando parte de más terreno, a favor de una tercera persona, o bien antes de cederse o ser expropiado, al pertenecer a una persona jurídica si era sometido a la liquidación correspondiente a la tasa de equivalencia. Lo justo era que estrictamente sólo el terreno a ceder o expropiar de forma gratuita se declarase no sujeto a la exacción, pero no el resto. En efecto, a esta conclusión final llegó felizmente la doctrina del T. S. después de cierta experiencia, ya que en un principio, la simple afección de terrenos a viales daba lugar a la no sujeción.

Para una mayor ilustración de la materia, conviene observar la sentencia del T.S. de 10 de febrero de 1975 (Ar. 462) que centró el problema al final de la primera fase, en un supuesto de tasa de equivalencia en el que unos 125.000 metros cuadrados de una parcela se declaran sujetos y 30.000 metros cuadrados no sujetos por estar destinados a viales, ya que la circunstancia de no haber pasado a dominio público los correspondientes terrenos, cuando el período impositivo se cerró,

no significa de presente un efectivo valor económico para la empresa que acciona, como se declara entre otras, en la sentencia destacada de 30 de septiembre de 1971 (Ar. 3.497), 22 de junio, 31 de octubre y 22 de diciembre de 1972, 26 de enero, 2 y 7 de marzo y 29 de septiembre de 1973 y 13 de mayo y 2 de julio de 1974 (Ar. 2.314 y 3.125) que establecen los siguientes puntos de doctrina: 1.º que aunque los terrenos afectados no hayan sido entregados, su especial destino a viales los priva de toda expectativa de beneficios; 2.º que este especial destino a viales libera por consiguiente a estos terrenos del arbitrio, sin perjuicio de someterlos al mismo, en el caso de que no fuera realizado el proyecto de urbanización o el terreno perdiese su condición de inedificable; 3.º y que el fundamento económico de tal liberalización no es otro que el nulo valor en venta de los posibles terrenos destinados a viales, bien les afecte la cesión gratuita, bien gravite sobre ellos una expropiación forzosa siempre en relación con su valor inicial, razones éstas por las que debe ser estimado en parte el presente recurso de apelación.

Como exponente de la segunda fase de mayor matización en esta materia por el T. S., citamos la sentencia de 10 de febrero de 1978 (Ar. 251), precisamente decisoria de un caso procedente de la Audiencia de La Coruña, también relativa a liquidación de la tasa de equivalencia. La realidad jurídica revelaba la existencia de una parcela de 447,50 metros cuadrados que había sido objeto de cesión gratuita para viales, y otra de una extensión de 2.819 metros cuadrados que, expropiados con el mismo fin, por los que la empresa recibió en concepto de indemnización la cantidad de 2.364.150 pesetas, han de ser objeto de análisis en razón a su título traslativo, (oneroso y gratuito), siguiendo la orientación doctrinal de la sentencia anterior. Sobre estos supuestos, declara la sentencia que: «es preciso atender a la naturaleza del título traslativo de los bienes afectados, pues mientras pese sobre los mismos esa afectación, es indudable el «nulo valor en venta de los terrenos destinados a viales mientras les afecte la cesión gratuita, bien gravite sobre ellos una expropiación forzosa, siempre en relación con el valor inicial» (sentencia 10 de febrero de 1975), «la tasa de equivalencia y la razón que la inspira hace que podamos sentar las consecuencias del tratamiento para los supuestos contemplados, de modo que los terrenos cedidos gratuitamente no están sujetos al referido arbitrio, siendo obvio cualquier razonamiento, mientras que los terrenos expropiados, en cuanto son objeto de indemnización, están afectados por dicho arbitrio, en función a la plus valía obtenida durante el período decenal previsto en el art. 516 de la L.R.L.».

En cuanto al sistema de ejecución de planes urbanísticos por compensación, puntualiza la sentencia del T. S. de 4 de febrero de 1978 (Ar. 279), que este sistema de ejecución «urbanística por compensación neutraliza, al participar en los beneficios y cargas todos los interesados, los efectos de la congelación de los precios de los terrenos afectados por viales y zonas verdes sin que esta conclusión comporte contrariar la doctrina sentada por este Tribunal en orden a la sujeción de tales terrenos», máxime cuando en este caso experimentaron incrementos de valor. Luego, el que exista o no incremento de valor es en realidad el factor determinante de su sujeción. En este sentido, la sentencia del T. S. de 30 de enero de 1979 (Ar. 357) insiste en la sujeción al arbitrio de los terrenos si la cesión no es gratuita, o no se concreta físicamente la ubicación de su extensión superficial que no puede calcularse por porcentaje.

Publicado el Decreto regulador de 30 de diciembre de 1976 con posterioridad a la Ley reformada del Suelo de 2 de mayo de 1975, después T. R. de 9 de abril de 1976, es natural y lógico que, al tratar de la determinación de la base imponible del impuesto, es decir, del incremento del valor sujeto, aluda no sólo a la inexistencia de un incremento de valor en las superficies de terrenos cedidos obligatoria y gratuitamente en favor de los Ayuntamientos o de otros entes urbanísticos que perdu-

ren también en la nueva Ley, sino a la vez las que en la misma de forma forzosa y gratuitamente han de cederse en concepto de 10 % del aprovechamiento medio del sector, de acuerdo con la L. S. vigente; ya que fuera de este 10 %, cualquiera otra superficie, aun afectada totalmente por viales, plazas, zonas verdes, etc., es debidamente compensada por este nuevo sistema de ejecución todavía más equitativo en la distribución de pérdidas y ganancias y desde luego más efectivo y practicable.

En realidad, estamos ante un problema de no sujeción, nunca en absoluto de determinación de base.

3. Tipos impositivos.

Son los tanto por ciento establecidos y debidamente aprobados para operar sobre la base imponible, que al igual que el hecho imponible, sujeto pasivo, devengo, determinación de las bases, han de ser perfilados por la Ley que autorice el impuesto, en aras del principio de legalidad fiscal (art. 10, L. G. T.); de ahí que los tipos aprobados en la Ordenanza nunca pueden rebasar los límites establecidos en la Ley, tanto respecto a la anterior aplicación del arbitrio de plus valía como en la del actual impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos.

La determinación, en definitiva, de la cuota tributaria se alcanza a través de un procedimiento de gestión y liquidación del impuesto con dos fases perfectamente diferenciadas; una, ya examinada, de determinación del valor de la base tributaria (base imponible-base liquidable), y otra, de aplicación a la base liquidable del tipo impositivo objeto de nuestro estudio.

Los tipos impositivos son de varias clases según se expresen en porcentajes o en cantidades de dinero. La L. G. T. distingue en su art. 54 sólo dos clases de los primeros: los proporcionales y los progresivos. Los citados en primer lugar implican siempre un porcentaje fijo, cualquiera que sea la dimensión de la base; los segundos son variables y superiores cuanto mayor sea la base imponible.

A. Tipos vigentes en el impuesto: determinación práctica (excepción de la cuota tope).

Serán distintos los aplicables a la modalidad a) o principal del impuesto y los establecidos para la modalidad b), ingreso a cuenta, con diferencias sustanciales no sólo de carácter cuantitativo sino también conceptual.

Modalidad a). Ya se establecía en la L. B. y después en el Decreto básico del impuesto, de modo concreto en su art. 96-1, que el tipo del impuesto no podrá exceder del 40 % del incremento del valor. Pero la Ley no se circunscribe a establecer este límite sino también a sentar las reglas y los principios que los entes impositivos han de seguir en su precisión concreta dentro del tope señalado; por eso el apartado 2 del artículo añade que «los Ayuntamientos graduarán las tarifas en función del resultado de dividir el tanto por ciento que represente el incremento de valor respecto al valor inicial corregido del terreno, por el número de años que comprenda el período de imposición». Juegan dos factores: la cuantía del incremento y el tiempo en que se produce.

No queda, pues, a la facultad discrecional de los Ayuntamientos el establecer a su aire los tipos sin rebasar el tope del 40 %, sino que han de respetar las reglas expuestas para su fijación. Aparte de que los tipos, al formar parte integrante de las Ordenanzas fiscales, quedaban en su aprobación sometidos al control de los Organismos de Hacienda, hasta que el D. L. de 16 de enero de 1981 suprimió esta fiscalización. Indudable que aun aprobadas y ejecutivas, recurridas o no, los actos de liquidación individualizados del impuesto podrán también impugnarse por ilegalidad de las Ordenanzas, y por lo tanto, de los tipos, si éstos no se acomodan a los topes y reglas expuestas.

Es natural que los tipos sean de mayor porcentaje cuando el incremento de valor sea muy acentuado y se produzca en poco tiempo. En resumen: los mayores incrementos de valor obtenidos por los terrenos en cortos lapsos de tiempo son los que deben soportar la mayor presión fiscal.

En el marco de los principios, los Ayuntamientos han de señalar la escala según las características específicas de cada uno de ellos, de acuerdo con sus índices de valores aprobados o que se aprueben, en armonía de las dos escalas, la de los cocientes y la de los tipos impositivos.

En la práctica, la determinación del tipo aplicable exige los cálculos previos siguientes:

a) Concreción del aumento de valor o diferencia entre el valor final e inicial corregidos (v. final — v. inicial corregidos = aumento de valor).

b) Porcentaje que representa el aumento de valor, para lo cual éste se multiplicará por 100 y el resultado se dividirá por el valor inicial corregido

$$\frac{\text{Aumento de valor} \times 100}{\text{Valor inicial corregido}} = \text{porcentaje}$$

c) El cociente o coeficiente se obtiene al dividir el porcentaje por número de años completos del período impositivo. Porcentaje : años completos de imposición = coeficiente.

d) La Ordenanza ha de prever el tipo que corresponde a este coeficiente según escala. La Ordenanza fiscal tipo lo establece en el art. 16-1.

Esta acomodación de los tipos por parte de los entes perceptores del impuesto, no es facultativa sino obligatoria y por lo tanto exigible. Juegan dos reglas: la primera afecta a los límites de los tipos, y la segunda, a su graduación, que se ha de acomodar en función del tanto por ciento que represente el incremento respecto del valor del terreno o derecho real de goce establecidos en el mismo, al inicio del período impositivo, de un lado, y de la duración del tiempo que ha tardado en producirse, de otro, esto es, la relación proporcional que guarden conjuntamente entre sí estos dos factores. Por lo tanto, si se graduasen los tipos impositivos sólo en atención a uno de estos parámetros, infringirán la Ley y no serían equitativos. Ahora bien, si se tienen en cuenta ambos factores —cuantía de incremento de valor y tiempo empleado— en la adecuación de los tipos, su concreción específica es ya libre y de la discrecionalidad de los Ayuntamientos que respetando siempre el interés público, podrán atender a las peculiaridades del sector.

La Ordenanza fiscal tipo reproduce este precepto, pero después establece en el mismo art. 16-1, unos tipos, en virtud de una constante fija en su incremento. Esos son:

Cociente menor de 5	15
Cociente de 5 a 10	17
Cociente de más de 10 a 30	25
Cociente de más de 30 a 50	35
Cociente de más de 50	40

Es de notar que la Ordenanza fiscal tipo, establece la escala a tenor de una constante fija en el incremento de los tipos impositivos. No obstante, lógicamente cada Ayuntamiento interesado debe fijar en su Ordenanza específica del impuesto la escala que refleje sus características propias en armonía con los impuestos que tenga aprobados.

La única excepción, ya prevista en el arbitrio en la L. R. L., que mantiene el Decreto básico al igual que la Ordenanza tipo, es la cuota tope en «sucesiones entre cónyuges, y entre padres e hijos»; por eso expresa el art. 96-3, «no obstante lo

dispuesto en los números anteriores, en las sucesiones entre padres e hijos o entre cónyuges, la cuota exigible no podrá exceder de la resultante de aplicar a los incrementos de valor experimentados por cada uno de los terrenos relictos el tipo que corresponda a la herencia de que se trate en la liquidación del I. G. S. S.». (108).

En la práctica, la aplicación de esta cuota tope exige dos operaciones: una con arreglo a los tipos vigentes en la Ordenanza fiscal específica si la hay aprobada, o si no, en la Ordenanza fiscal tipo, y otra, según la que rijan en el I. G. S., en todo caso referida sólo al incremento de valor del terreno o derecho real de goce sujeto al impuesto municipal. Si la primera liquidación es inferior prevalecerá como la legal, si por el contrario es superior, prevalecerá la segunda.

A la luz del Decreto básico y de la Ordenanza fiscal tipo queda ya perfectamente claro que el incremento de valor corregido gravado por el impuesto, es exclusivamente el factor que juega a los efectos de determinar el tipo aplicable que corresponda por el impuesto de sucesiones al terreno o derecho real sujeto.

Modalidad b). Establece el art. 96 a) del Decreto 3250/76 que para la modalidad b), relativa a los bienes sujetos pertenecientes a las personas jurídicas, el tipo no podrá exceder del 5 %, es decir, que podrá graduarse el Ayuntamiento según criterios objetivos pero sin rebasar el tope previsto. Si bien la Ordenanza fiscal tipo, como es ya de aplicación, opta en su art. 16 por el máximo, o sea, el 5 %.

Lo más importante de esta modalidad b) que grava la simple permanencia del terreno o derecho real de goce en la titularidad de las personas jurídicas al término o cierre del período decenal, que se señale en la respectiva ordenanza y que es uniforme para todos los contribuyentes, es que se trata en principio de un mero pago a cuenta del impuesto principal; por eso la Ley dice que estas cantidades se deducirán del impuesto que proceda cuando se produzca el devengo del impuesto en la modalidad del art. 87-1, a). Hasta tal punto que este devengo de la modalidad b) no interrumpirá en absoluto en su día el período impositivo de la modalidad ordinaria, al que se aplicará, en su caso, el tipo máximo de los treinta años, cuando la adquisición del bien por el transmitente se remite a mayor plazo.

En consecuencia, esta modalidad casi pierde toda su sustantividad fiscal, como impuesto independiente; únicamente será operativa cuando las cantidades ingresadas queden ya fuera del período impositivo que alcance o pueda alcanzar a la modalidad ordinaria, ya que según el apartado d) del art. 96 comentado, a los efectos de las deducciones previstas, únicamente se considerarán como pagos a cuenta las cantidades satisfechas por liquidaciones decenales efectuadas durante el período impositivo. Por eso, entendemos que las que están marginadas, no se devolverán pese a su denominación de pago a cuenta, quizá porque aun cuando el precepto las califica de pagos a cuenta, será sólo para el caso en que se produzca el devengo del impuesto en la otra modalidad a) y respecto de las cantidades satisfechas por liquidaciones decenales durante el período impositivo de la modalidad principal, cri-

(108) Ya al tratar del arbitrio dejamos sentado, y por eso sólo lo recordamos ahora, que esta limitación o tope es de aplicación restrictiva y no alcanza, por supuesto, las donaciones «inter vivos», aunque se trate de anticipos de legítimas. Si comprende las donaciones «mortis causa», que se rigen por la normativa sucesoria. Como ya expusimos, se homologa el tipo de sucesiones o legados que corresponda al bien concreto sujeto al impuesto principal, abstracción del que corresponda a la herencia de que se trate y no al tipo medio correspondiente a la herencia, ya que sino se desnaturalizaría el impuesto municipal al depender la limitación de la concurrencia o no de bienes extraños correspondientes al as hereditario. No obstante, según doctrina legal, se extiende la limitación al derecho de representación de los hijos por los descendientes ya que heredan al causante como si los herederos directos hubieren o hubiesen podido heredar. Hoy, sin duda, comprende a todos los hijos sin discriminación, ya lo sean por naturaleza o por adopción plena y lo mismo si son matrimoniales o no matrimoniales. Creemos que la misma regla en la representación de los hijos se ha de aplicar en los casos de desheredación en cuanto a los otros nietos o descendientes ocupen el lugar de sus padres o ascendientes. Esta cuota tope no alcanzará, por el contrario, a otros ascendientes que no sean los padres, ya que entonces no opera la representación ni se trata de sucesiones directas.

terio con apoyo también en que el Decreto regulador no habla nunca de su devolución, aun cuando trata, de forma expresa, de las devoluciones —lo mismo la Ordenanza fiscal tipo en su art. 31 bajo este epígrafe—, que se refiere sólo a los casos en que se reconoce por resolución judicial o administrativa la nulidad, revisión o resolución del acto o contrato determinante de la transmisión del terreno o de la constitución o transmisión del derecho real de goce sobre el mismo.

Por último, hemos de destacar que las deducciones de lo pagado en la modalidad b) se descontarán en su día de la cuota correspondiente a la modalidad a).

4. La cuota y deuda tributaria.

Como resultado de aplicar los tipos impositivos a la base imponible o incremento de valor de los terrenos o derechos reales de goce, sometido al impuesto, se logra la cuota tributaria. La cuota tributaria es un elemento fundamental de la deuda tributaria, que puede coincidir o no coincidir con ella. La deuda tributaria o relación tributaria, ya hemos visto que se presenta como una institución jurídica muy compleja. La L. G. T. bajo la denominación de deuda tributaria se refiere a dos acepciones distintas. En la mayoría de los preceptos se identifica con la llamada obligación tributaria material, al igual que sucede también en la doctrina. En otros preceptos, bajo esta denominación de deuda tributaria, se alude a la prestación de dar que constituye el objeto de la obligación tributaria material.

Ahora nos referimos ya a esta segunda acepción, mucho más restringida, al concretarse sólo a uno de los elementos de la deuda tributaria; al cuantitativo (marginado de los cualitativos, hechos imponibles sujetos, etc., ya analizados).

En esta segunda acepción, la L. G. T. la estima en una cantidad de dinero y en su art. 58 puntualiza que estará constituida esencialmente por la cuota definida en el art. 55 y liquidada a cargo del sujeto pasivo. En el art. 55 se expresa que la cuota tributaria podrá determinarse en función del tipo de gravamen aplicable, según cantidad fija señalada al efecto en los pertinentes textos legales o bien conjuntamente por ambos procedimientos.

La cuota tributaria es el elemento fundamental de la deuda. Ya hemos aludido a que puede o no coincidir con ella. Actualmente diversos impuestos del Estado e incluso municipales establecen diversas deducciones de la cuota tributaria, con objeto de alcanzar mayor justicia en la aplicación de los tributos sobre todo para tener en cuenta la capacidad fiscal, y que se cumplan con mayor rigor los fines de la imposición. Por ejemplo, así sucede en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y en este impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, ya que es distinta la incidencia de una deducción de la base que de una deducción de la cuota. En este caso concreto de deducción de la cuota, la deuda materialmente a pagar es menor y no coincide con la cuota tributaria. En otros casos, el concepto de deuda (cualitativa) es más amplio. Así la L. G. T., en su art. 58, matiza que en su caso formarán parte de la cuota tributaria, los recargos, el interés de demora, el recargo por aplazamiento por apremios o sanciones pecuniarias. En realidad de modo estricto, como afirman Arche, Pérez Ayala y Eusebio González, es muy dudoso que estas partidas puedan ser calificadas como objeto de la obligación tributaria material que nace del hecho imponible, más aún, son consecuencias de otras obligaciones accesorias o conexas de las tributaciones.

En efecto, en principio es así, pero es evidente que la determinación de la cuota derivada del hecho imponible, para hacerse efectiva y flexible en su percepción efectiva, origina a veces en virtud de la Ley otras obligaciones conexas que se asimilan a ella, con su vigor en la fuerza ejecutiva y de apremio.

El Decreto regulador del impuesto y lo mismo la Ordenanza fiscal tipo determina ciertas deducciones y bonificaciones de la cuota tributaria que nos interesan especialmente.

En efecto: 1) las cantidades satisfechas por la modalidad b) del impuesto, durante el período impositivo que corresponda por la transmisión de los terrenos o constitución o transmisión de derechos reales de goce, se deducirá de la cuota impositiva que corresponda a esta modalidad a) o principal del impuesto; 2) gozarán de una bonificación a deducir de la cuota, y del 50 %, en la modalidad prevista en la letra b) del art. 87, los incrementos de valor de los terrenos pertenecientes a Hospitales y Clínicas e Instituciones declaradas de interés social, si bien dicho beneficio se perderá cuando se dé alguna de las circunstancias de transmisión de la propiedad, constitución o transmisión de derechos reales de goce sobre los mismos. En estos casos, al practicarse la liquidación se deducirá de las cuotas correspondientes el importe íntegro de las devengadas en la modalidad prevista en el art. 87-1 b) aunque las mismas hayan sido objeto de exención o bonificación.

Igual regla se aplicará, de deducción de la cuota, cuando se trate de terrenos exentos, destinados a centros de enseñanza y autorizados por el Ministerio de Educación y Ciencia y los pertenecientes a la «Renfe».

CAPITULO OCTAVO

LA GESTION DEL IMPUESTO

I.—LA GESTION LIQUIDATORIA.

1. La obligación de declarar.

- A. *Antecedentes e idea general.*
- B. *La obligación de declarar en el arbitrio y en la tasa de equivalencia.*
- C. *La determinación del plazo.*
- D. *Colaboración de las Oficinas gestoras del impuesto sobre transmisiones patrimoniales.*
- E. *La obligación de declarar en el nuevo impuesto.*
 - a) Principios generales.
 - b) Determinación de plazos.
 - c) Aportación de datos y documentos.

2. La liquidación.

- A. *La autoliquidación.*
 - a) Su regulación.
 - b) Su carácter.
 - c) Plazos.
 - d) La autoliquidación en la Ordenanza fiscal tipo.
- B. *La liquidación propiamente dicha.*
 - a) Contenido y fases del proceso liquidatorio.
 - b) Clases de liquidaciones: provisionales o definitivas.
 - c) Notificación, contenido, forma y efectos.

II.—LA GESTION RECAUDATORIA.

1. La recaudación en período voluntario.

- A. *Formas de extinción de la deuda tributaria.*
- B. *El pago de la deuda tributaria.*
 - a) Naturaleza jurídica y elementos.
 - b) Modos de pago.
 - c) Suspensión, fraccionamiento y aplazamiento del pago.
 - d) Efectos del pago.

2. La recaudación forzosa en la vía de apremio.

III.—LA PRESCRIPCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA.

- 1. **Concepto general.**
- 2. **Clases.**
- 3. **Plazo.**

- A. *Cómputo.*
- B. *Interrupción.*

4. **Doctrina del Tribunal Supremo.**

IV.—GARANTIAS DE LA ADMINISTRACION MUNICIPAL.

- 1. **Presentación de documentos.**
- 2. **Constancia del pago en el Registro de la Propiedad: nota de afección.**

CAPITULO OCTAVO

LA GESTION DEL IMPUESTO

I.—LA GESTION LIQUIDATORIA.

1. La obligación de declarar.

A. *Antecedentes e idea general.*

La L. G. T. diseña en el esquema estructural de esta materia la debida separación entre los órganos de gestión de un lado y el de las reclamaciones de otro; así, en su art. 90, dispone: que las funciones de la Administración en materia tributaria se ejercerán con separación en sus dos órdenes de gestión para la liquidación y recaudación y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten, que estará encomendada a Organos diferentes. Fieles a esta legal sistemática, trataremos en este capítulo los dos órdenes de gestión y en el siguiente y último, las reclamaciones.

En el proceso de gestión liquidatoria se comprenden una serie de actos administrativos a partir del hecho imponible, encaminados a determinar la deuda tributaria en virtud de la liquidación.

La normativa específica de la L. R. L. sobre declaraciones en el arbitrio de plus valía, no contenía ninguna disposición concreta sobre este extremo. Era el R. H. L. de 1952, en su art. 109, el que, de un lado, obligaba a declarar a la persona sometida al pago del arbitrio el acto o contrato originario de la transmisión de los terrenos a efectos de la liquidación y, de otro lado, a las personas jurídicas de carácter permanente, la aportación de los datos necesarios para la liquidación de la tasa de equivalencia, si bien sólo en el caso de ser requerida al efecto por la Administración Municipal.

Esta obligación general se desarrolló con detalle en diversas formas en distintas Ordenanzas, que partían en principio de la necesidad del ente gestor de conocer la realización del hecho imponible, más concretamente del devengo, generador y causa de la prestación o relación tributaria, para así, a medio de su actividad gestora, lograr la efectiva aplicación del tributo, uno de cuyos datos más destacados se concreta en el giro de la oportuna liquidación, que precisa la deuda tributaria con los elementos legales necesarios. En definitiva, concreta y culmina ya en el procedimiento de gestión una obligación líquida y exigible a cargo del administrado, tal como se desprende del art. 120 y siguientes concordantes de la L. G. T.

En efecto, desde esta perspectiva está prevista, no sólo la regulación en detalle de la obligación de declarar y consiguiente aportación de datos y documentos a cargo de persona determinada, con señalamiento de los plazos hábiles para ello, sino también de las sanciones correspondientes a su omisión, etc., al igual que sin perjuicio de ello, la fijación de las medidas concretas oportunas para el ejercicio de su derecho a la investigación de datos (como eran el conocimiento de los actos o contratos que daban lugar a las transmisiones de los terrenos sujetos al arbitrio) eran

materia propia de la Ordenanza al no aparecer detallada suficientemente en la Ley. La regulación del deber de declarar solía distinguir fundamentalmente: entre el relativo al arbitrio de plus valía y el correspondiente a la tasa de equivalencia, dado el carácter de impuesto indirecto y periódico irregular del primero y de impuesto directo, por períodos regulares del segundo.

A su vez, en cuanto a la fijación de la extensión del plazo, distinguen respecto del arbitrio las transmisiones a título lucrativo por causa de muerte de las otras transmisiones «inter-vivos».

Por último, con frecuencia muchas Ordenanzas con gran sentido, tenían presente al señalar los plazos, su coordinación con los establecidos en el impuesto de derechos reales, después impuesto general de sucesiones y transmisiones patrimoniales, que marcaba la pauta dominante de los tributos sobre el tráfico territorial.

B. *La obligación de declarar en el arbitrio y en la tasa de equivalencia.*

Comenta Silván en su tratado de este impuesto (109), que el sistema de las declaraciones se acomoda más a las normas fundamentales de organización de los sistemas tributarios en general, «ya que si en ningún impuesto debe negarse a los contribuyentes el derecho a la presentación de declaraciones de los diversos conceptos y elementos imponibles sujetos a gravamen, señalándoles al efecto plazos reglamentarios, en los tributos indirectos y más particularmente en los establecidos sobre el tráfico territorial, este principio de la rogación o declaración ha de regularse necesariamente, por ser en ellos... indispensable el conocimiento previo de los actos de transmisión que dan lugar a su devengo y constituye la causa inmediata de su liquidación».

Por el contrario, operaba un sistema distinto respecto a la tasa periódica o de equivalencia por tratarse en cierto modo de un impuesto directo y periódico regular sobre el incremento de valor experimentado por los terrenos de las entidades permanentes; por eso se regulaba este particular de acuerdo con las normas análogas prevalentes para los impuestos directos. Así se disponía, al efecto, la formación previa por el Ayuntamiento de un padrón de estas entidades con terrenos sujetos en el término municipal correspondiente, susceptible de las procedentes modificaciones de altas o bajas a medio de las oportunas declaraciones juradas. Confección de padrón que estaba sujeto a publicidad, con períodos de reclamaciones y recursos ante el Ayuntamiento y en su caso en vía económico-administrativa. La formación del padrón o matrícula facilitaba a los Ayuntamientos el cobro de la tasa, que podían realizarla a medio de liquidaciones específicas, una vez formada la lista y notificada individualmente la primera inclusión y por supuesto las adicionales posteriores (art. 124-3 L. G. T.). Permitiéndoles también, una vez personalmente notificadas estas altas, efectuar las liquidaciones posteriores de forma concreta de los bienes sujetos de acuerdo con los índices.

Sin que ello quiera decir que esta matrícula sea el documento cobratorio indispensable, dado que la especial naturaleza de la tasa, permitía al Ayuntamiento en todo momento, exigir datos o declaraciones, etc., y en el uso de su facultad investigadora, incluso con la apertura de expediente de liquidación individual para casos de ausencia en el censo o declaraciones de datos, etc. No era, pues, imprescindible la confección de esta matrícula como ya declaró la aludida doctrina legal correspondiente, si bien lo cierto, en lo que ahora nos interesa, es que en general en la tasa de equivalencia no se exigía como base de actuación la declaración individual, al ser el devengo fácilmente conocido y comprobable por los Ayuntamientos. Su naturaleza jurídica es tema muy debatido en la doctrina científica tributaria, aunque en sín-

(109) Silván, Tratado del Impuesto Municipal de Plus Valía. Barcelona 1950, pág. 448.

tesis se admita que es un acto debido o de prestación legal obligatoria dirigido por el sujeto pasivo al ente titular de la imposición, que produce los efectos de una confesión extrajudicial irrevocable, salvo error.

C. *La determinación del plazo.*

En cuanto a la fijación de plazos, era lógico que los señalados para la presentación de declaraciones del arbitrio fuesen más amplios cuando el devengo o transmisión de los terrenos se producía por causa de muerte o sucesión hereditaria que cuando tenía lugar por actos entre vivos, ya que la declaración obligatoria de los actos de transmisión no se limitaba a la mera manifestación de la existencia de la transmisión de los terrenos, sin duda insuficiente, sino que había de consignar también los datos necesarios para la liquidación y acompañar las escrituras y documentos pertinentes, y es obvio que en caso de fallecimiento, la obtención de estos documentos, como testamento, certificado de actos de última voluntad, o en su caso declaración de herederos, etc., necesitan de más tiempo que el preciso para obtener una escritura de compraventa o donación, cuyas primeras copias suelen entregarse en el momento de su otorgamiento. Realidad que se vino reflejando en casi todas las Ordenanzas del Arbitrio, hasta el extremo de que el plazo de las sucesiones solía fijarse al menos de seis meses a un año a partir de la muerte del causante, mientras que los plazos en casos de transmisiones intervivos, oscilaban más bien entre el mes y los tres meses.

Sin duda que en la adopción de este criterio influyó también, de modo decisivo, el estar consagrado ya en el impuesto de derechos reales de más solera e importancia, como impuesto general estatal, que siempre señaló —hablamos en términos generales— el plazo de un mes para la declaración de los actos intervivos sujetos, y el de seis meses, con prórroga automática por otros seis (tres con bonificación, tres sin ella y seis con recargo de intereses), o sea, hasta un año a partir del óbito del causante para las sucesiones; criterio legal que aún perdura hoy con matizaciones en el I. G. S. T. P.

En realidad, la solución mimética adoptada es plausible y correcta en el orden legal y, además, se basa en sólidos argumentos teóricos y prácticos deducidos de la experiencia técnica en la aplicación del impuesto de derechos reales.

D. *Colaboración de las Oficinas gestoras del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.*

La colaboración, en esta materia, de ambos impuestos se manifiesta desde sus orígenes como indispensable, ya que la normativa reguladora de los derechos reales —hoy transmisiones— protegía la efectividad del impuesto a medio de oportunas disposiciones de gran alcance —no sucede lo mismo en el impuesto municipal (110)—, entre las que citaremos en primer lugar, que los organismos públicos y funcionarios, sobre todo los Notarios, tienen obligación de poner en conocimiento de las Oficinas Liquidadoras del Impuesto la existencia de documentos que contengan actos o contratos sujetos al mismo, y, sobre todo, en segundo lugar, que no se admitirán por los Tribunales, Juzgados, Oficinas y Corporaciones del Estado, de la provincia o del municipio, ni por las sociedades o particulares, ni surtirán efecto los documentos, ya sean públicos o privados, en que se hagan constar actos o contratos sujetos al impuesto, sin que conste en los mismos la nota de liquidación correspondiente, incurriendo en caso contrario, en la responsabilidad que se señale. En todo caso, los citados organismos y personas devolverán a los interesados los documentos que se presenten sin dicho requisito, para que sea subsanado el defecto,

(110) Salvo para el acceso al Registro de la Propiedad, tema desarrollado en el enunciado final de este capítulo.

dando de ello conocimiento a la Oficina Liquidadora, y no se permitirá que quede copia, extracto o testimonio de los citados documentos en las actuaciones o expedientes.

Ante estas disposiciones que facilitaban el conocimiento de las oficinas liquidadoras de derechos reales de todos los documentos notariales, es lógico que los Ayuntamientos, en aras de la efectividad del arbitrio —hoy del impuesto—, conecten con estas oficinas liquidadoras a los efectos de controlar, sin mayores molestias para los contribuyentes, los actos de transmisión de los terrenos sujetos, destacando un funcionario en horas oportunas a dichos centros, tal como dispuso la R. O. de 17 de marzo de 1922, que autoriza con carácter general a todos los Ayuntamientos que tengan implantado el arbitrio, a enviar un funcionario a las oficinas liquidadoras del impuesto de derechos reales, a fin de que en las horas que se le designe, tome los datos necesarios para la liquidación y exacción de aquel arbitrio, de los documentos en que consten transmisiones que lo devenguen (111). Todo sin perjuicio del deber de las personas obligadas a su pago, de presentar en el Ayuntamiento, dentro de los 30 días siguientes al acto o contrato traslativo del dominio, una declaración jurada con los datos necesarios para girar la liquidación procedente. Mientras que los representantes de las entidades de duración permanente obligadas al pago de la tasa, deberán presentar al Ayuntamiento, previo requerimiento, una declaración jurada de los bienes inmuebles y derechos reales de que posean y se hallen sujetos al arbitrio con su descripción y valoración.

En realidad, si esas normas citadas, que protegen de modo singular la efectividad del impuesto de derechos reales, no se estimaron suficientes para prescindir de la obligatoria declaración de los contribuyentes, es lógico, y también, por otro lado, equitativo, que se exija la declaración obligatoria del contribuyente en el arbitrio de plus valía, y aun más, en esta exacción municipal, se hace todavía más indispensable la declaración al no disponer de un sistema fuerte de controles y garantías.

Comenta Silván que, ante la importancia superior y la generalidad del impuesto de derechos reales y ante la norma que obliga a rechazar los documentos sin la nota de liquidación de este impuesto, ocurría que cuando una transmisión está afecta al pago de derechos reales, y por tratarse de terrenos a plus valía, el interesado presentaba normalmente la declaración, datos y documentos necesarios, primero ante la Oficina Liquidadora, y después, en su día, ante el Ayuntamiento, a los efectos del arbitrio. Luego, si el Ayuntamiento exige la declaración acompañada de los documentos auténticos en el mismo plazo, se producía una imposibilidad e incluso antagonismo, pues el Ayuntamiento no podía admitir el documento sin obrar la nota de liquidación de derechos reales, si es que con rigor exige acompañar con la declaración los documentos auténticos. Estas circunstancias fueron las que motivaron que muchas Ordenanzas señalaran los plazos de declaración en un mes a partir de la liquidación del impuesto en la Oficina Liquidadora, o bien otros tipos de conexión.

Nosotros pensamos que la existencia de ese precepto en las normas de derechos reales, que impide la presentación de los documentos en las oficinas públicas sin la nota liquidatoria y lo mismo la circunstancia de que en la vida real los contribuyentes presenten primero la declaración y los documentos en la Oficina Liquidadora de derechos reales y no en el Ayuntamiento, a los efectos de plus valía, no son obstáculos insalvables, al menos en el aspecto teórico, que no permitan una coordinación adecuada en el campo de la interpretación jurídica de las normas, ni mucho menos en el campo de su formulación reglamentaria. Creemos que sin per-

(111) Esta Orden fue dictada a instancia del Ayuntamiento de Manresa con pretensión de que las Oficinas Liquidadoras remitieran a los Ayuntamientos periódicamente, los datos necesarios al igual que se remitían a las Delegaciones de Hacienda los referentes al Impuesto de Utilidades. La Orden no accede a la fórmula propuesta debido al intenso trabajo y poco personal de la Oficina Liquidadora y accede a la aludida solución.

juicio de que los sujetos pasivos de la obligación tributaria realicen su presentación ante las oficinas liquidadoras de derechos reales, porque conviene a sus intereses, cabe que dentro de los mismos plazos anteriores que la Ordenanza diga, hagan la declaración al Ayuntamiento acompañando testimonio de los documentos o meras fotocopias, indicando la oficina pública ante la que han sido presentadas, ante lo cual el Ayuntamiento iniciará el expediente y lo tramitará en forma ordenada, exigiendo los datos y documentos necesarios y practicando además las comprobaciones que estime necesarias para la liquidación del arbitrio de plus valía.

Lo que no sería conveniente ni acertado es exigir los mismos documentos auténticos, o bien no prever con la suficiente flexibilidad y coordinación estos supuestos, para evitar, simplemente, la presentación y consiguientemente la documentación por duplicado, con gastos y molestias para el contribuyente; exigencias que deben evitarse siempre que sea posible. Así se armonizan ambos intereses de los entes impositivos del Estado y de los Ayuntamientos en la aplicación de ambos impuestos, que tienen, además de cierta analogía, inevitables conexiones.

En todo caso, es conveniente advertir que la presentación de la obligatoria declaración a los efectos del arbitrio de plus valía, es muy positiva para su efectividad y, además, como reconoce la doctrina legal, un acto propio de reconocimiento de la deuda tributaria que interrumpe, de modo categórico, la prescripción del derecho del Ente a liquidar el impuesto; de ahí la conveniencia de exigirla desde su primer momento, sin perjuicio de las facilidades para la aportación de documentos y datos, y, en su caso, de la investigación o comprobación.

E. La obligación de declarar en el nuevo impuesto.

a) Principios generales.

El art. 97 del R. D. 3.250 de 1976 aborda el tema con valentía y establece, en el orden legal, fórmulas válidas para la presentación de todas las declaraciones y faculta incluso a los Ayuntamientos para autorizar, en las respectivas Ordenanzas, el sistema de autoliquidaciones (sistema que ya se abre camino en la moderna técnica tributaria), puntualiza las personas obligadas a ello y los plazos en que deben ser efectuadas, los elementos imprescindibles de la relación tributaria que han de contener las declaraciones, la obligatoriedad de aportar el documento autenticado del acto o contrato causa de la imposición, regula también la obligación de notificar las liquidaciones, tanto al contribuyente como al sustituto, y en todo caso al remitirse el R. D. en materia de sanciones a la L. G. T., serán aplicables las que esta Ley establece en materia de presentación de las obligadas declaraciones.

De un somero análisis de estas circunstancias se observa que se mantiene y, es más, se regula, con categoría de Ley, la obligación de declarar ante la Administración gestora, sistema que puede combinarse con la auto-liquidación, que en su caso comprenderá ya y hará innecesaria la declaración, esto es, implica la declaración, y además la liquidación verificada por el propio contribuyente. Fórmula que no es óbice, sino que obliga a la necesaria actividad de investigación y comprobación fiscal. Indudable que la obligatoriedad de la declaración es conveniente para la efectividad de la recaudación municipal del impuesto. La Ley impone la obligación de declarar al sujeto pasivo. Así lo dispone también el art. 32 de la L. G. T. por ser éste el obligado de cumplir no sólo las prestaciones materiales, sino también las formales; en consecuencia, la obligatoriedad se le atribuye al contribuyente y, en su caso, al sustituto en las transmisiones onerosas, en que la Ley designa como sustituto al adquirente —salvo que sea ente exento—, aunque en definitiva la persona obligada al pago sea el transmitente, a quien el sustituto podrá repercutir en todo caso la cantidad abonada.

Cuando la persona obligada a declarar no lo haga, incurrirá en infracción simple, sancionada con multa de 100 a 15.000 pesetas, todo de conformidad con la L. G. T. a la que se remite el R. D. básico en materia de sanciones (arts. 78 al 83 de dicha Ley). Esta sanción, al ser consecuencia de una infracción de norma legal que le afecta personalmente, no podrá ser repercutida sobre el transmitente, como si se tratase de cualquier pago por recargo o intereses de demora a que dé lugar la conducta negligente del sustituto.

Aunque la Ley impone la obligación de declarar al contribuyente o sustituto, opinamos que aun cuando este último, en su caso, sea obligado formal y natural del pago, sin perjuicio de sus responsabilidades, puede el contribuyente presentar la declaración y verificar el pago como persona directamente interesada, y en todo caso, como la Ley dispone, deberá ser notificado de todos los actos de gestión y, por supuesto, del expediente, e intervenir en el mismo a todos los efectos de alegaciones y pruebas ya que, en definitiva, habrá de soportar el pago, y es él además el que en principio dispone de los medios de defensa, datos y documentos, etc., contra la liquidación.

El sistema de obligatoria declaración se establece como independiente o completamente autónomo del que regula el I. G. S. T. P., dato favorable y potenciador de la uniformidad, equidad y certidumbre jurídica del impuesto municipal; circunstancias que se refuerzan al imponer ya el Decreto, como obligatoria, la declaración en las dos modalidades del impuesto, tanto en la a), como en la b) relativa a los terrenos y derechos reales pertenecientes a las personas jurídicas. Solución unificadora que no nos sorprende ni extraña, ante la nueva concepción legal de la exacción sobre el incremento de valor de los terrenos, como un solo y único impuesto, que cuando gravita sobre la permanencia de los citados bienes en las personas jurídicas, es en principio una mera modalidad. Incluso creemos que la obligación de declarar que se impone a las personas jurídicas, respecto del devengo o permanencia en su dominio de los terrenos sujetos al cierre del período decenal, puede combinarse o servir de complemento a la matrícula o padrón, que no dejará de ser útil a los propios Ayuntamientos.

b) Determinación de plazos.

a') Los plazos se extienden a un año a partir del devengo para declarar las transmisiones del dominio o derechos reales, o su constitución por causa de muerte; y, b') en cambio el de un mes, también a partir del devengo, en los actos entre vivos, incluidas las liquidaciones de las personas jurídicas, lo cual demuestra cómo se acoge en el orden legal la experiencia anterior y los razonamientos expuestos en pro de la concesión de un plazo más amplio en materia de transmisiones mortis causa.

Plazos que aparecen en absoluto desligados de los correspondientes a cualquier otro impuesto, y, por lo tanto, se desconectan del I. G. S. T. P., circunstancia que en nuestra opinión, no altera la conexión de los Ayuntamientos con las oficinas liquidadoras del impuesto, destacando a ellas funcionarios, de conformidad con la R. O. de 1922, que implica una gran ventaja para la efectividad del impuesto municipal.

En cuanto a esta coordinación, vemos cómo el R. D. no exige la presentación de los documentos originales con la declaración a la Oficina gestora municipal, sino que habla sólo del documento debidamente autenticado en que conste el acto o contrato origen de la liquidación.

c) Aportación de datos y documentos.

La presentación de la declaración obligatoria dentro de los plazos legales señalados ha de contener, según el R. D., los elementos de la relación tributaria impres-

cindibles para practicar la liquidación; elementos que alcanzan, a nuestro juicio, a las siguientes:

Datos de quien la presenta, con especificación de si es contribuyente o sustituto del mismo; domicilio o el que señale como domicilio fiscal para notificaciones; número de carnet de identidad; datos del transmitente; reseña del documento autenticado que ha de acompañar en donde conste el acto o contrato que exige la imposición; carácter de la transmisión onerosa o lucrativa, intervivos o mortis causa, y si el documento es público o privado y si ha sido registrado en algún registro público o entregado a un funcionario por razón de su cargo, y hoy también, a nuestro juicio, si ha fallecido alguno de los firmantes del documento la correspondiente partida de defunción, situación de la finca, superficie, fecha de la transmisión anterior y fecha de la transmisión actual, sujeción o no sujeción al impuesto, exenciones o bonificaciones aplicables y características de la finca a efectos de aplicación de las correcciones, grado de parentesco en las sucesiones hereditarias a los efectos de la aplicación de cuota tope.

Cuando se trate de declaraciones para la aplicación de la modalidad b), con los datos que sean comunes a ambas liquidaciones, se hará constar la fecha de iniciación del período decenal. Si la finca o derecho real fue adquirido con anterioridad a la iniciación del período, fecha del cierre del mismo, y en el caso de que la finca o derecho real se hayan adquirido, comenzado el período de imposición, la de ésta, que será la que inicie el mismo. Es de advertir que cuando se trate de presentación de declaraciones para liquidar el impuesto de la modalidad a) que corresponda a las personas jurídicas, vigente la modalidad b) de nueva regulación, se acreditarán debidamente las cantidades efectivamente pagadas por esta modalidad b) para que, de la cuota que corresponda pagar por la modalidad a) del impuesto, se deduzcan estas cantidades efectivamente pagadas dentro del período impositivo, que precisamente lo son a cuenta de este único impuesto.

La O. F. T. dispone la obligatoriedad de las declaraciones en impresos oficiales que los Ayuntamientos facilitarán a los contribuyentes.

Como ya insinuamos al precisar los datos que debe comprender la declaración, es también de advertir que los casos dudosos de no sujeción, y a todo evento, desde luego aquellos actos sujetos en que sea de aplicación una exención, será obligatoria la presentación de la declaración, si bien alegando la no sujeción o exención, ya que no es al contribuyente o sustituto, sino al Ente impositivo, en este caso el Ayuntamiento, a quien le corresponde declarar la no sujeción, exención o bonificación. Esto es lo correcto legalmente y así se evitarán sanciones, recargos y perjuicios a los contribuyentes o sustitutos, cuestión que afecta a las dos modalidades del impuesto.

2. La liquidación.

Como acto cumbre de la gestión tributaria, en su primera fase, merece un estudio especial y separado. La liquidación como acto de gestión tributario es de la competencia del ente titular de la imposición, o sea, del Ayuntamiento en cuyo término radiquen los terrenos sujetos o derechos reales de goce limitativos del dominio establecidos sobre los mismos. Todo es consecuencia lógica del carácter territorial y real de este impuesto, que exige en todo caso una liquidación singularizada sobre cualquier transmisión total o parcial de los bienes sujetos, a tenor de su integración en la unidad dominical, al margen de que la propiedad de varias fincas corresponda a una misma persona física o jurídica, o forme parte de un patrimonio, como puede ser una herencia cuando los terrenos o los aludidos derechos reales formen parte de la misma.

Estos dos básicos principios legislativos han de tenerse presentes en todos los actos de gestión fiscal del impuesto, no sólo en las liquidaciones propiamente dichas. Así la presentación de declaraciones y lo mismo las autoliquidaciones, en su caso, pagos, etc., han de verificarse en el Ayuntamiento en cuyo término municipal radiquen los bienes sujetos, a la vez que todos los datos y documentos necesarios para girar las liquidaciones han de tender a posibilitar la singularidad real de la misma.

En el marco de este apartado se estudiará primero la autoliquidación, novedad del R. D. de 1976, que se establece y regula ya en términos concretos en la Ordenanza fiscal tipo de ámbito nacional establecida por O. M. de 30 de diciembre de 1978. En segundo lugar, se estudiará la liquidación en su estricto sentido, y por último, en tercer lugar, el pago del impuesto o deuda tributaria y su extinción.

A. *La autoliquidación.*

a) Su regulación.

El R. D. comentado faculta a los Ayuntamientos para establecer el sistema de autoliquidación por el contribuyente o, en su caso, por el sustituto, con ingreso de la cuota resultante de la misma dentro de los plazos previstos para la declaración obligatoria (art. 97-4).

Quede bien claro que los Ayuntamientos podrán con plena libertad, según convenga a sus intereses, prescindir de autorizar este nuevo sistema de autoliquidación, o bien imponerla en todo caso como obligatoria en las oportunas Ordenanzas. También podrán adoptar sistemas eclécticos e imponer la autoliquidación como obligatoria sólo en ciertos supuestos, e incluso autorizarla, sin carácter obligatorio, con opción a los contribuyentes a presentar la mera declaración o bien, lo que es más, la autoliquidación.

Nosotros creemos que este nuevo sistema, que no excluye ni en todo ni en parte la facultad de mantener o utilizar cualquier otro, también en todo o en parte, es beneficioso para la economía municipal. Por supuesto que para ello se facilitarán los oportunos impresos, lo que unido a un prudencial transcurso del tiempo, creemos logrará ser positivo, sobre todo al hacer más dinámica la gestión tributaria y al mismo tiempo más efectiva, al ser obligatorio ya con la autoliquidación el simultáneo ingreso correspondiente. Sin duda que, en principio, los contribuyentes incurrirán en errores y equivocaciones, pero a la larga llegarán a habituarse a los nuevos impresos y superarán las primeras deficiencias, logrando halagüeños resultados (112).

b) Su carácter.

Como es lógico, la autoliquidación no tendrá más carácter que el de una liquidación provisional sujeta a la correspondiente comprobación por la administración gestora (art. 97-4 del citado R. D. y 26-3 de la Ordenanza Nacional).

c) Plazos.

Respecto de los plazos, dispone el Decreto, en el aludido apartado cuarto, que los plazos para su presentación y correspondiente ingreso serán los mismos señalados para la presentación de declaraciones. Sobre este particular, la Ordenanza fiscal tipo, en su artículo 26, precisa que la cantidad que resulte de la autoliquidación se ingresará en el momento de presentar los documentos.

d) La autoliquidación en la Ordenanza fiscal tipo.

(112) La tendencia a generalizar la fórmula de la autoliquidación es hoy patente y se prevé su implantación en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales de 21 de junio de 1980. Ya se regula hoy en el R. D. 1008/1981, de 5 de febrero, con entrada en vigor en el nuevo Reglamento. La autoliquidación quedará sujeta a un control posterior pero ya antes basta para la inscripción en el Registro de la Propiedad y Mercantil.

Como norma general, el sistema de autoliquidación se presenta en el Decreto de modo facultativo y por lo tanto, como tal pueden regularla los entes impositivos a través de la correspondiente Ordenanza.

La Ordenanza fiscal tipo se decide por un sistema mixto. En principio el art. 26 dispone la autoliquidación como potestativa para el sujeto pasivo, cuando expresa en su apartado 1) que los sujetos pasivos del tributo podrán autoliquidar el mismo utilizando los impresos que al efecto les facilitaría la Administración Municipal.

No obstante, en el apartado 2, establece tal autoliquidación como obligatoria, salvo en los supuestos de sucesión entre padres e hijos, o entre cónyuges, en toda clase de transmisiones de plena propiedad, bien a título lucrativo o bien a título oneroso, a cuyo efecto el sujeto pasivo deberá cumplimentar en modelo oficial.

Por último, reproduce del Decreto la calificación de las autoliquidaciones como liquidaciones provisionales que requieren por lo tanto la necesaria comprobación y el deber de ingresar su importe en las arcas municipales.

Es natural que se trate de limitar en las ordenanzas la obligatoriedad de la autoliquidación a las transmisiones que afecten a la plena propiedad, ya que, dada su menor complejidad, son más aptas de canalizarse en ese sistema. Sin olvidar nunca en todo caso que la carga técnica de las mismas — aun en las transmisiones de pleno dominio— exigirá siempre una ulterior comprobación, nunca de todo sencilla, por lo que los éxitos en la dinámica de la gestión del impuesto serán mermados. Por supuesto, que la obligatoriedad de la autoliquidación en las transmisiones de pleno dominio, incidirá positivamente en la función recaudatoria, suministrando mayor tesorería a las cajas municipales, que tanto lo necesitan y demandan para evitar los desfases que continuamente padecen. A nuestro juicio, éste será el mejor logro del establecimiento de la autoliquidación con carácter obligatorio.

Entendemos que tanto la obligación de declarar y, en cierto modo, la autoliquidación, es de aplicación a las dos modalidades del impuesto, por lo tanto afecta a la modalidad b) referente a los terrenos y derechos reales de las personas jurídicas. La propia Ley señala el plazo de declaración a los treinta días del término del período decenal, al que a la vez se remite al tratar de las autoliquidaciones. En todo caso, ésta no será obligatoria sino facultativa, al no tratarse de transmisiones.

La Ordenanza nada dispone especialmente y hace referencia al impuesto sin distinción alguna. Naturalmente, la simplicidad de la modalidad b) ayuda a facilitar el sistema autoliquidatorio del que podrán obtenerse mayores frutos.

B. *La liquidación propiamente dicha.*

a) Contenido y fases del proceso liquidatorio.

Nada específico establece el Decreto básico del impuesto, ni siquiera la Ordenanza fiscal tipo, en orden al concepto de la liquidación en sentido estricto. No obstante, a través del contexto normativo puede definirse como la determinación, por el órgano gestor, de la deuda tributaria a cargo del sujeto pasivo, como consecuencia del incremento de valor experimentado por los bienes sujetos durante el período impositivo, obtenido por aplicación del tipo correspondiente, previas las deducciones legales de la base e incluso posteriormente las que correspondan a la cuota. Ciertamente que en el arbitrio la cuota coincidía con la deuda tributaria, pero en el moderno impuesto esto no sucede así, al admitirse en ciertos casos deducciones de la cuota.

El acto de liquidación, siempre complejo, es consecuencia de un proceso de gestión a que da lugar el oportuno expediente, y que en esencia supone:

a') Calificación jurídica del acto traslativo del dominio de los terrenos o de los derechos reales de goce limitativos del dominio o de su constitución, cuando se tra-

te de la modalidad principal del impuesto, y cuando se trate de la modalidad b), de la titularidad dominical de las personas jurídicas sobre los bienes sujetos en el momento del término del período decenal; b') determinación de la sujeción al impuesto y negativa en su caso de los supuestos de no sujeción o exención; c') cálculo del tipo aplicable y del incremento de valor del precio corriente en venta de los bienes sujetos, por la diferencia de este valor al comienzo y al final del período impositivo, todo a tenor de los índices o cuadros de valores unitarios existentes, y sólo en el caso de que no existan al momento de la adquisición anterior, podrá acudirse a otros medios legales; bien entendido que, para obtener dicha diferencia, se añadirá al valor inicial el importe de las mejoras permanentes realizadas y existentes al final del período impositivo y las contribuciones especiales procedentes; también en casos especificados en las Ordenanzas se pueden verificar ciertos aumentos o disminuciones en el porcentaje previsto por la Ley; d') aplicación a la base resultante del tipo calculado según la preceptiva legal y señalada en la Ordenanza aplicable para obtener la cuota del impuesto; ahora bien, cuando se trate de sucesiones hereditarias entre padres e hijos, de un lado, y entre cónyuges, de otro, se tendrá en cuenta la aplicación de la cuota tope; también se harán, en su caso, las deducciones legales que sobre la cuota dispone el Decreto regulador, como son, entre otras, las cuotas abonadas por la modalidad b) del impuesto; e') precisión de la persona obligada al pago del impuesto como sujeto pasivo y del contribuyente cuando se trate de transmisiones onerosas.

b) Clases de liquidaciones: provisionales o definitivas.

Aunque la normativa específica del impuesto no establece clasificación alguna en este sentido (sólo alude a ellas el art. 97 del R. D. al tratar de las autoliquidaciones, a las que les da el carácter de liquidaciones provisionales), las liquidaciones pueden ser provisionales o definitivas.

La L. G. T., en su art. 120, distingue entre las liquidaciones provisionales o definitivas y a continuación explica que tendrán carácter de definitivas: a) las practicadas previa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración, haya mediado o no liquidación provisional; b) las giradas conforme a bases señaladas por los Jurados Tributarios —hoy ya suprimidos—; c) las que no hayan sido comprobadas en los plazos legales que señale la legislación de cada tributo, sin perjuicio de la prescripción.

En los demás casos, la liquidación tendrá el carácter de provisional.

No obstante, la calificación de una liquidación como provisional, no priva al contribuyente o sustituto de poder ejercitar contra la misma todas las reclamaciones o recursos legales procedentes, ya que al entrañar una obligación fiscal, como es lógico, es susceptible de impugnación (113). La diferencia fundamental entre ambas liquidaciones está, según se deduce de la L. G. T., en la imposibilidad por parte de la Administración de rectificar las liquidaciones definitivas.

La doctrina legal reconoce la legitimidad de estas liquidaciones provisionales y por supuesto de las definitivas, en el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos y también, sin duda alguna, la posibilidad de impugnar las liquidaciones provisionales. Sirva de ejemplo la sentencia del T. S. de 16 de noviembre de 1973 (Ar. 4.056) cuando declara sobre este sugestivo tema: Primero, que la sentencia de

(113) El R. P. R. E. A. de 1981 en su art. 41 dispone que son actos susceptibles de reclamación económico-administrativa los que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación.

la Audiencia Territorial, que ordena al T.E.A. P. de Madrid pronunciarse sobre el fondo del asunto, lo hace «por darse los presupuestos necesarios para ello, es decir, la existencia de un acto administrativo en vía de gestión, susceptible de ser revisado en vía subsiguiente de reclamación económico-administrativa, sin que sea óbice para ello el que tal acto tenga como contenido una liquidación tributaria de carácter provisional y no definitiva, ya que la provisionalidad de estas liquidaciones no les priva de idoneidad para el acceso a las vías impugnativas, como se desprende de lo dispuesto en el art. 44 del Reglamento Procesal de 26 de noviembre de 1959 y el art. 165 de la L. G. T.»; Segundo, rechaza la tesis de no existir acto administrativo por no serlo la liquidación provisional, sino el acto posterior del Ayuntamiento resolviendo la reclamación contra aquélla, puesto que el recurso económico-administrativo fue utilizado contra el Ayuntamiento, si bien al no decidir, se siguió la teoría del silencio que, como se sabe, fue instaurado para favorecer las expectativas de defensa del administrado, nunca en contra; Tercero, que no es obstáculo la no coincidencia por error en el escrito, entre el órgano autor de la liquidación provisional y el encargado de resolverla (el alcalde o delegado suyo) para que no pueda ser considerado de reposición, ya que lo importante es que la reclamación se ha formulado.

c) Notificación, contenido, forma y efectos.

Por último, como colofón de estas obligaciones de gestión para liquidación del impuesto, impone el art. 97-5 del R. D. regulador y 27 de la Ordenanza fiscal tipo, que las liquidaciones del impuesto se notificarán íntegramente a los contribuyentes con indicación del plazo de ingreso y expresión de los recursos procedentes. Las liquidaciones por transmisiones a título oneroso se notificarán tanto al sustituto como al contribuyente. En otro caso, se incidirá en nulidad de procedimiento (48,2 L.P.A.).

La primera parte de esta disposición, viene a reiterar la obligatoriedad de la notificación de las liquidaciones con todos los requisitos legales, principio ya consagrado en la L. P. A. de 17 de julio de 1958 y de modo concreto, en el orden fiscal, por la L. G. T. de 1963 y en la normativa local.

La segunda y última parte recoge el criterio elaborado por la jurisprudencia ya expuesto, de que cuando exista sustituto del contribuyente, la notificación de la liquidación se hará también a éste, a cuyo cargo corre en definitiva el pago de la deuda tributaria, para que pueda también defender sus derechos con toda garantía al igual que el sujeto pasivo.

Hubo quien sostuvo que la exigencia de esta nueva notificación era innecesaria e inoperante cuando existe pacto de que la exacción sea a cargo del adquirente. Nosotros no compartimos en absoluto esa opinión, ni antes, como dejamos sentado ante el claro criterio de la jurisprudencia del T. S. (114), ni ahora, ante la categórica disposición legal comentada y la Ordenanza fiscal tipo. Máxime cuando la propia L.G.T. establece terminantemente en su art. 36, que esos pactos no surtirán efecto ante la Administración y no altera ni el sujeto pasivo ni los elementos de la liquidación.

Según dispone la L. G. T., en su art. 124, las liquidaciones se notificarán a los sujetos pasivos con expresión:

- a) De los elementos esenciales de aquéllas.
- b) De los medios de impugnación que puedan ser ejercidos con invocación de plazos y organismos en que habrán de ser interpuesto, y
- c) Del lugar, plazo y forma en que debe de ser satisfecha la deuda tributaria.

(114) Y sostenido incluso hasta la fecha.

En realidad, a esos tres extremos es a los que se refiere el R. D. y la Ordenanza fiscal tipo al disponer que se ha de notificar la liquidación, la forma de pago y los recursos.

La liquidación definitiva se acordará mediante acto administrativo (firmado por el alcalde o delegado) y notificación al interesado en forma reglamentaria.

En los tributos de cobro periódico puede hacerse por recibo, como generalmente sucedía en la tasa de equivalencia, hoy modalidad b) del impuesto; basta hacer la notificación individualizada del alta en el Registro o padrón, para después poder notificar ya en forma colectiva las sucesivas liquidaciones. No obstante puede seguirse la fórmula ordinaria de liquidación-autoliquidación, o simultanearla.

De forma concreta el art. 112 del R. H. L. dispone con más detalle, que en la notificación de liquidaciones del arbitrio de plus valía, habrán de figurar, por lo menos, los datos siguientes: a) el valor del terreno en la fecha en que se inicie el período de la imposición; b) el valor del mismo en la fecha en que termine el período impositivo que dé lugar al nacimiento de la obligación de contribuir; c) aumento y deducciones procedentes; d) incremento líquido del valor; e) tanto por ciento o tipo de tarifa que se aplicare, según el incremento del valor determinado, y el período en que se produce; f) número de anualidades en que en su caso pueda hacerse efectivo el pago de la cuota del arbitrio; y g) recursos que procedan y plazo para la interposición.

En la actualidad es obvio que el acto de liquidación, acto administrativo autónomo decisivo y sustancial, habrá de contener todos los requisitos esenciales exigidos en la L. P. A., y en cuanto a la notificación (art. 79, L. P. A.), ha de ser adecuada a la preceptiva general sin perjuicio de las disposiciones especiales que se contienen en la normativa tributaria ya expuesta. En consecuencia, la notificación deberá contener además de su texto íntegro, la indicación de si es o no definitiva en vía administrativa, determinación del sujeto pasivo y en su caso también del transmitente, los recursos que procedan, plazos y órganos competentes, además de los plazos de pago.

Forma.—Notificación defectuosa.—Si la notificación no contiene todos estos requisitos, será defectuosa y no producirá efecto salvo que la parte se entienda por notificada o interponga los correspondientes recursos. Si la notificación se hizo personalmente y contiene el texto íntegro del acuerdo, la falta de los otros requisitos, si el interesado no reclama contra la propia notificación, y transcurre el plazo de seis meses, quedan subsanados los defectos y será válida y eficaz, tal como disponen los arts. 124 y 125 de la L. G. T., que recogen la disposición general del apartado 4, del art. 79, de la L. P. A.

Las que se verifican por oficio, carta, telegrama o cualquier otro medio que permita tener constancia de la recepción, fecha e identidad del acto notificado, se dirigirán al domicilio del interesado o el lugar señalado en el expediente administrativo; si no se hallare presente el interesado en el momento de entregarse, la notificación, continúa diciendo el art. 80 de la L. P. A., podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar el parentesco o la razón de permanencia en el mismo. Si los interesados son desconocidos y se ignora su domicilio, la notificación se hará por medio de anuncio en el tablón de edictos del Ayuntamiento de su último domicilio en el B. O. E. o de la Provincia.

La notificación por correo ha de reunir, como enseña la sentencia del T. S. de 21 de diciembre de 1978 (Ar. 3.905), todos los requisitos establecidos en la L.P.A., art. 80 y disposiciones complementarias, la Orden de 20 de octubre de 1958 y el Decreto de 14 de mayo de 1944, por el que se adapta el Reglamento del Servicio de Correos a las normas básicas contenidas en la Ordenanza postal, cuya normativa, en síntesis,

preceptúa que ha de quedar constancia de la recepción, de la fecha y de la persona a la que se hace la entrega de la misma en el domicilio del interesado, o lugar señalado por éste en las notificaciones, por ser evidente que si no resulta constancia cierta, es decir, si no se acredita de un modo auténtico la fecha en que realmente la notificación llegó a manos del interesado, ha de tomarse como fecha la que éste confiese, pero en el caso que se enjuicia de notificación por correo certificado, consta que fue remitida al domicilio y entregada a un vecino, con lo que se cumplen las circunstancias del art. 271 del Decreto de 14 de mayo de 1964, y el art. 25 de la Orden de 20 de abril de 1958, que autoriza hacer la entrega de estos certificados en destino, sin necesidad de especial autorización del destinatario, a un familiar, dependiente, criado, vecino suyo, mayor de 14 años.

Era ya doctrina tradicional recogida en la sentencia de 27 de diciembre de 1933 (Ar. 3.302) de que se entiende hecha la notificación al interesado cuando consta su firma en el expediente o éste se muestra enterado de la resolución en el mismo expediente, de suerte que, conocidos a su tiempo los actos de valoración y liquidación llevados a cabo por el Ayuntamiento, hay que estimar válidas las notificaciones que se efectuaren, sin que las omisiones, defectos, irregularidades de que pudieren adolecer pesen cuando no fueren un obstáculo al ejercicio de los recursos por el interesado.

Por último, la exigencia de todos estos requisitos legales, en las notificaciones y publicaciones de los actos administrativos y disposiciones generales, la confirma de modo claro el art. 59 de la L. J. C. A., de 27 de diciembre de 1956, hasta el extremo de que dispone que no se tendrán por válidas ni producirán efectos legales ante dicha Jurisdicción, salvo que los interesados, dándose por enterados, utilicen en tiempo y forma el recurso contencioso-administrativo.

Efectos de la notificación de las liquidaciones.—Esta notificación culmina el período de gestión liquidatoria y conlleva, para los actos liquidatorios, los importantes efectos siguientes:

1.º Por supuesto que la Administración tributaria (en este caso el Ayuntamiento) goza de libertad para no ajustarse a la declaración de los interesados (en valoraciones se atenderá al de los índices unitarios si los hay, y el declarado se excluye expresamente para fijar el valor final, art. 92-2 del Decreto), puede reclamar documentos, verificar comprobaciones e investigar dentro de sus medios legales.

2.º La presunción de legalidad y veracidad de que gozan todos los actos administrativos autónomos, comprende el de la determinación de bases y de la deuda tributaria.

3.º Los actos, una vez notificados, son ejecutivos desde ese momento, aun cuando se pida reposición o se efectúen después reclamaciones o recursos.

4.º Toda liquidación reglamentariamente notificada al sujeto pasivo constituye a éste en la obligación de satisfacer la deuda tributaria (art. 125 L. G. T.).

II.—LA GESTION RECAUDATORIA.

1. La recaudación en período voluntario.

Notificada la liquidación, se abre el período de recaudación voluntaria por el tiempo que en la misma se señala. Durante este período, los obligados al pago harán efectivas sus deudas dentro de los reglamentarios plazos legales, sin medida alguna coercitiva.

A. *Formas de extinción de la deuda tributaria.*

La L. G. T., al tratar de la extinción de la deuda, le dedica tres secciones: una al pago, otra a la prescripción y, por último, otra a las restantes formas de extinción

de la obligación tributaria; circunstancia elocuente de la importancia especial de pago y de la prescripción. Respecto de los otros medios diremos que la compensación sólo es operativa cuando se trate de créditos reconocidos por acto firme a favor del sujeto pasivo de deudas tributarias vencidas, líquidas y exigibles, o sea, liquidadas y notificadas en forma (art. 68) y en cuanto a la condonación se dispone en el art. 69 que las deudas tributarias sólo podrán condonarse en virtud de Ley.

B. *El pago de la deuda tributaria.*

La L. G. T. no da de él un concepto específico, por lo que debemos estar al art. 1.157 del C. C., si bien teniendo siempre presente las notas peculiares en el orden fiscal.

a) Naturaleza jurídica y elementos.

En la moderna doctrina tributaria el pago es el medio de extinción normal y frecuente de la obligación fiscal. Su naturaleza jurídica —difiere de la civil— se caracteriza por ser un acto jurídico, nunca un negocio jurídico. No actúa libremente la voluntad del deudor. Es un acto debido, supone el cumplimiento de una obligación que viene impuesta por la Ley y que requiere a la vez una voluntad intencional de extinguir la obligación debida.

Elementos. —La ejecución del pago presenta como elementos subjetivos, el sujeto hábil, y como objetivos su identidad, integridad y en principio indivisibilidad de la prestación y, por último, como elementos formales, los modos de pago y, como temporales, el momento para su hábil realización.

Elementos personales. —En principio, el pago del impuesto sobre el incremento de valor corresponde al sujeto pasivo, contribuyente o no, y el cobro al Ayuntamiento de la imposición, según analizamos ya al tratar de elemento personal del hecho imponible.

No obstante la deuda tributaria podrá ser satisfecha por otra persona, de conformidad con lo dispuesto en los arts. 1.158, 1.159 y 1.160 del C. C., bien por terceros, con obligación de efectuar el pago, o aun sin esa obligación, ya que aunque la L. T. prohíbe el pacto que altere el sujeto pasivo, ello no afecta a que un tercero pueda extinguir la deuda. El Reglamento de recaudación hace responsable del pago de las deudas tributarias, en su caso, además: a los responsables solidarios, a los subsidiarios, a los adquirentes de los bienes afectos por Ley al pago de determinados tributos, a los subrogados en la titularidad de explotaciones y actividades económicas y a los sucesores mortis causa de todos los anteriores (art. 8, R. G. R.).

Por lo tanto, concluimos afirmando que están legitimados para efectuar el pago de las deudas tributarias, los sujetos pasivos y demás personas obligadas a su solvencia. En todo caso, cualquier persona, tenga o no interés en la obligación, y ya lo conozca y lo apruebe, o ya lo ignore el deudor.

El R. D. de 1976 (art. 97-5) y la Ordenanza fiscal tipo aluden sólo a que en la liquidación se señalarán los plazos de ingreso de la deuda tributaria. En general, esta materia se desarrolla en las respectivas Ordenanzas, si bien la normativa sobre sus elementos sustanciales se contiene en la L. G. T. y en las disposiciones de la L.R.L. aplicables y R. H. L.

b) Modos de pago.

El pago del impuesto se hará en efectivo, ya que no está previsto legalmente el sistema de pago en papel timbrado. Por lo tanto, se entenderá pagado en efectivo cuando se haya realizado el ingreso en las Cajas Municipales que corresponda o establecimientos bancarios habilitados al efecto.

Este pago efectivo puede realizarse de dos maneras: en dinero de curso legal o por medio de giro, cheque, transferencia o talón de cuenta bancaria o de Caja de

Ahorros, u otro documento mercantil en la forma que reglamentariamente se determine. Si bien el pago en dinero de curso legal libera de modo automático de la deuda tributaria, mientras el verificado por medio de los efectos citados, aunque suspende el plazo de pago, tan solo liberará al deudor cuando hubiese sido realizado (art. 60, L. G. T.). Ciertamente que si el efecto se perjudica por culpa del acreedor, entendemos que liberará del pago al deudor.

La deuda tributaria se presume autónoma y es íntegra e indivisible (115), y ha de realizarse en los plazos determinados por el Reglamento de Recaudación. Se pagará en los plazos señalados y si no a los quince días siguientes de su notificación. Según el art. 116 del R. H. L., ya que en esta materia de recaudación voluntaria es de aplicación la normativa general y a ella se remite el art. 30 de la Ordenanza tipo del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos. Así dice textualmente el art. 30: «La recaudación de este impuesto se realizará en la forma, plazos y condiciones que se establecen en las disposiciones vigentes sobre la materia» (R. G. R. —de 14 de noviembre de 1968, para regir el 1 de enero de 1970—, I. G. R. C. —de 24 de julio de 1969—, L. R. L. texto refundido de 24 de junio de 1955, R. H. L. y demás normas que desarrollan y aclaran dichos textos). Algunas modificaciones introdujo posteriormente el R. D. 925/1977, de 28 de marzo.

En consecuencia, las normas comunes de la L. R. L. y del R. H. L. son en esta materia de estricta aplicación a la recaudación voluntaria y forzosa del impuesto del incremento del valor de los terrenos.

c) Suspensión, fraccionamiento y aplazamiento del pago.

En primer término conviene advertir que si bien la notificación de las liquidaciones obliga al pago de la deuda tributaria en los plazos que se señalen, sin que puedan concederse perdones, rebajas y moratorias, es lo cierto que la propia normativa establece limitadísimas excepciones, que en esta materia de suspensión del pago se reducen a dos: una relativa a los casos en que se encuentre sometida a litigio la propiedad del inmueble o derechos reales sometidos al impuesto, y otra, la que puede ser acordada en casos de perjuicio grave o de carácter irreparable o de difícil reparación por el Juez, Tribunal o Autoridad administrativa que entienda de la demanda o reclamación formulada sobre el impuesto.

La primera podrá decretarla la Corporación municipal competente a petición del interesado y previa demostración de la cuestión litigiosa. La segunda, se estudiará en el último capítulo dedicado a las reclamaciones y recursos, al estar íntimamente enlazada con estos supuestos.

Fraccionamiento del pago.—Respecto del arbitrio, el fraccionamiento de pago tenía carácter obligatorio en las transmisiones mortis causa, de conformidad con el apartado 1.º del art. 524 de la L. R. L., al establecer que los Ayuntamientos vendrán obligados a conceder el fraccionamiento en anualidades del pago de las cuotas correspondientes a las transmisiones mortis causa, cuando los herederos hayan solicitado y obtenido la del impuesto de derechos reales, sin que el número de anualidades pueda exceder de doce y siempre que el contribuyente garantice su pago y el de los intereses legales correspondientes, por medio de hipoteca legal constituida a favor del Ayuntamiento, después de la prevista a favor del Estado.

En cuanto a las transmisiones inter vivos, el fraccionamiento de pago es facultativo de los Ayuntamientos. Así dice el párrafo 2 del art. 524 de la L. R. L.: «quedan facultados los Ayuntamientos para conceder, en las mismas condiciones determinadas en el número anterior, el fraccionamiento del pago del arbitrio en las

(115) El art. 1.169 del C. C. dispone: a menos que el contrato expresamente lo autorice, no podrá compelerse al acreedor a recibir parcialmente las prestaciones en que consiste la obligación.

transmisiones inter vivos y en las mortis causa en las que, sin haberse solicitado u obtenido por los herederos el del impuesto de derechos reales, se acredite haber realizado el pago del mismo».

El aplazamiento de pago.— Cuando se permita, en ciertos supuestos que analizaremos, pueden aplazarse o paralizarse los efectos ejecutivos de las liquidaciones, pero siempre con las garantías debidas.

La nueva normativa del R. D. de 1976 nada establece sobre el particular; en consecuencia, al no regir para el impuesto el citado art. 524 de la L. R. L., hemos de estar en lo relativo al fraccionamiento del pago, a lo dispuesto en el art. 61,2 de la L. G. T., en el sentido de que una vez liquidada la deuda tributaria y notificadas las condiciones de pago, incluso las especiales, éste podrá fraccionarse o aplazarse en los casos y en la forma que establezca el Reglamento de Recaudación, siempre con el devengo del correspondiente interés de demora y la debida garantía.

También se admite el aval bancario realizado a través de los Bancos de carácter oficial, o de los Bancos o banqueros adscritos al Consejo Superior Bancario. El fiador queda sujeto al procedimiento de apremio a favor del Estado para hacer efectivas, en su caso, las cantidades garantizadas. Si bien la constitución del aval no exigirá el otorgamiento de escritura pública. Si se deja de pagar el plazo todas las obligaciones serán ejecutivas.

d) Efectos del pago.

El pago realizado con todos los requisitos legales, extingue la obligación tributaria y libera al deudor y demás responsables.

Importa destacar que el cobro de un débito de vencimiento posterior, no presupone el pago de los anteriores ni extingue el derecho de la Hacienda a percibir aquellos que estén en descubierto, salvo los efectos de la prescripción.

Por el contrario, la falta de pago en los plazos y con los requisitos señalados, dará lugar a la apertura del procedimiento de apremio que la Administración dirige contra los obligados.

2. La recaudación forzosa en vía de apremio.

Transcurrido el plazo señalado para el pago o en su caso la prórroga, acaba el período de recaudación voluntaria y se inicia el coactivo o de apremio en la forma establecida por el R. G. R. y L. G. T., sin perjuicio de las disposiciones específicas de carácter local.

En este período ejecutivo, la recaudación se efectuará coercitivamente, por vía de apremio, sobre el patrimonio del obligado al pago que no haya cumplido la obligación a su cargo en el período voluntario (art. 4, R. G. R. y 126, L. G. T.).

La intervención municipal es la indicada para avisar a la ordenación de pagos de los descubiertos para que ésta libere la oportuna certificación.

En este sentido la L. G. T. en su art. 128, dispone que el procedimiento de apremio se inicia en el tiempo al término del plazo de ingreso voluntario cuando en él no se hubiese satisfecho la deuda tributaria. Es esencial que su apertura formal se produzca en virtud de título suficiente, que lo será por llevar aparejada ejecución: 1.º la certificación de descubierto acreditativa de la deuda tributaria expedida por el funcionario competente; 2.º en su caso, las relaciones certificadas de deudores por valores en recibo o patente.

Es obligación de los Interventores de la gestión económica de los Ayuntamientos, según dispone el art. 770,2-g) la expedición de certificaciones de descubierto contra los deudores por recursos, alcances o descubiertos. A ello se refiere la regla 4.ª g) de la Instrucción de Contabilidad de las Corporaciones Locales. Su trámite se

detalla en el art. 260,2 y 262 del R. H. L. El primero dice que en la notificación de liquidaciones se hará la advertencia de que una vez transcurrido el plazo de ingreso voluntario, se expedirá certificación del descubierto para su exacción por la vía de apremio. El segundo dice que al expedir la Intervención certificación de los débitos, los pasará al depositario para diligenciar la providencia del único grado de apremio, con lo cual se iniciará el procedimiento ejecutivo con arreglo al Estatuto de Recaudación. Se indicará el plazo en que expiró el período voluntario.

Estos títulos tienen fuerza ejecutiva igual que la sentencia judicial firme, para proceder contra los bienes y derechos de los deudores (art. 94, R. G. R.).

La providencia de apremio es el acto de la Administración que despacha la ejecución contra el patrimonio del deudor en virtud de uno de los títulos referidos. Sin ella no cabe la vía de apremio. De esta forma, por esta vía se intentará el cobro forzoso de las obligaciones tributarias a través de las medidas expeditivas de embargo, etc., que la Ley pone a disposición de la Administración, en este caso municipal, para obligar al cumplimiento de la Ley.

La providencia de apremio sólo podrá ser impugnada por: pago, prescripción, aplazamiento, falta de notificación reglamentaria de la liquidación, defecto formal del título expedido para su apremio.

Sin duda, la vía de apremio será improcedente si se omite la providencia. Los Recaudadores la notificarán a los deudores conminándoles al pago de la deuda en el plazo de 24 horas y, de no verificarlo, se procederá al embargo.

III.—LA PRESCRIPCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA.

1. Concepto general.

Esta prescripción se concibe como una causa de extinción de la deuda —mejor, de la relación u obligación— tributaria entendida en sentido amplio, y a su estudio dedicaremos esta sección.

Ahora bien, este instituto jurídico tradicional presenta peculiares características en el campo tributario muy diferenciadas de su regulación en el Derecho civil; lo que nos lleva a compartir la opinión de aquellos hacendistas que la califican de figura jurídica «sui generis», pese a que forzosamente su regulación especial básica tributaria ha de complementarse necesariamente con la normativa civil reguladora de esta institución jurídica.

En efecto: Primero, la prescripción fiscal opera de modo automático —*ipso iure*— de tal modo que en caso de que se discuta su existencia, la decisión de la Autoridad administrativa competente o, en su caso, la sentencia de los Jueces o Tribunales, no tendrá nunca carácter constitutivo sino meramente declarativo de una realidad preexistente. No depende de la voluntad del deudor pero puede ser renunciada por él, y así se entiende cuando paga la deuda tributaria (art. 62, L. G. T.). Segundo, en consecuencia, también se declara o aplica de oficio como obligación de la propia Administración, sin necesidad de que la invoque o excepcione el deudor, tal como dispone el art. 67 de la L. G. T. Esta característica reviste especial interés, ya que difiere sustancialmente de la doctrina civil que no permite nunca la aplicación de la prescripción de oficio. Pues para que su declaración sea viable, ha de ser invocada o excepcionada necesariamente de conformidad con el principio de rogación o disposición que preside el procedimiento civil y además en su momento oportuno. Si no se cumplen estas condiciones, no podrá acogerla el Juez o Tribunal. Tercero, en este extremo, es indudable que presenta la prescripción fiscal afinidad con la caducidad, sin que se confunda con ella, ya que el plazo de caducidad no es susceptible de interrupción y sí el de la prescripción, y de modo concreto el de la prescripción fiscal, como analizaremos más adelante.

2. Clases.

La L. G. T., de aplicación a las exacciones locales, alude de forma expresa en su art. 64 a las siguientes:

1.^a La relativa al derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, o sea, la que comprende los actos de gestión liquidatoria del impuesto.

2.^a La que afecta a la acción para exigir el pago de la deuda tributaria ya liquidada y notificada en forma.

3.^a La que se refiere al derecho de la Administración a imponer sanciones tributarias.

4.^a La relativa a la devolución de los ingresos indebidos.

3. Plazo.

La L. G. T., y lo mismo la normativa local, establece un plazo común de cinco años para las aludidas prescripciones, como son las del derecho a liquidar y, por supuesto, también la de la acción para reclamar el pago de la deuda tributaria ya liquidada y notificada. Esta regla general sólo contiene limitadísimas excepciones, como la relativa al impuesto general de sucesiones que prescribirá a los diez años, para las dos primeras clases de prescripción.

Ahora es bueno recordar que el plazo de prescripción de los cinco años es de aplicación general a las exacciones locales (L. R. L. y R. H. L.) y, por lo tanto, al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos y al anterior arbitrio de plus valía. Lo será, en todo caso, aun cuando se trate de transmisiones de terrenos originadas por causa de fallecimiento de su titular dominical. Por lo tanto, este derecho de los Ayuntamientos a liquidar el impuesto en estas transmisiones por causa de muerte, prescribirá también a los cinco años, y lo mismo la deuda ya liquidada y exigible. Como además el momento del fallecimiento o devengo, normalmente es un hecho cierto de fácil demostración, y desde el mismo comienza a contarse el plazo prescriptivo, debe de excitarse el celo de los Ayuntamientos en su actividad gestora para evitar la prescripción de estos derechos.

A. Cómputo.

En general se sigue en el cómputo del plazo los principios del nacimiento de la acción: las acciones o derechos no prescriben mientras no puedan ejercitarse.

El momento de cómputo lo establece la L. G. T. en su art. 65, según las clases de prescripción.

En la clase primera será a partir del día siguiente al de la realización del hecho imponible (devengo del impuesto). El art. 95 R. D. de 1976 lo señala cuando se transmita el terreno o se constituya o transmita el derecho real.

En la clase segunda, desde el día siguiente a partir de la fecha en que finalice el pago voluntario (en el impuesto estudiado ha de señalarse en la notificación de la liquidación y se computará a partir del día siguiente a ésta).

En la clase tercera, desde el día siguiente al momento en que se cometieron las respectivas infracciones.

Para la prescripción de la clase cuarta, desde el día siguiente a aquel en que se verificó el ingreso indebido.

En cuanto al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos ha de tenerse presente:

1.º De modo especial, en cuanto al cómputo del plazo de prescripción, todo lo expuesto respecto de las transmisiones que consten en documento privado, opera-

tivas frente a terceros en todos los supuestos previstos en el art. 1.227 del C. C. Respecto de las que consten en documento público, no existe problema, pues operará desde el día siguiente al momento de su otorgamiento, salvo prueba en contrario de que la tradición operó después; 2.º En cuanto a las transmisiones de terrenos o derechos reales por causa de muerte, se iniciará la prescripción al día siguiente del fallecimiento del causante o de su declaración de fallecimiento o de la firmeza de la resolución declarativa de fallecimiento del ausente, de conformidad con el art. 196 del C. C.; 3.º Estimamos también que en esta materia de prescripción está especialmente interesado el sujeto pasivo, único obligado material y formalmente a satisfacer el pago frente a la Hacienda Municipal, aun en el caso de transmisiones onerosas que han de notificarse también al transmitente contribuyente. La prescripción del derecho a liquidar al sujeto pasivo libera al contribuyente y a los responsables subsidiarios.

B. *Interrupción.*

Los plazos de prescripción se interrumpen y quedan sin efecto conforme al art. 66 de la L. G. T.:

1.º Para las tres primeras clases de prescripción, por cualquier acción administrativa dirigida al reconocimiento, o a la regularización, a la inspección, al aseguramiento, a la comprobación, a la liquidación y a la recaudación del impuesto, siempre que reúna las siguientes características:

a) Que se realicen con conocimiento formal del sujeto pasivo.

b) Que consista en una intimación al sujeto pasivo que adopte aquella conducta debida en razón al derecho que se alega por la Administración o, al menos, que contenga una afirmación de la existencia o subsistencia de aquel derecho.

a') Por interposición de recurso o reclamación por parte de la Administración o administrado.

b') Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda.

2.º Para la prescripción de la clase cuarta, por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda la devolución del ingreso indebido o por cualquier acto de la Administración en que se reconozca la existencia del ingreso indebido.

La L. R. L., en el art. 796, dice que las exacciones locales prescribirán a los cinco años, contados desde la fecha en que nazca la obligación de contribuir, tratándose de derechos no liquidados; en otro caso, desde la fecha de la liquidación, y este plazo será interrumpido para los derechos no liquidados por cualquier acto de investigación y para los liquidados por cualquier reclamación, siempre que de una y otra haya tenido conocimiento formal el obligado. Vemos, pues, cómo la normativa específica local, si bien contiene los mismos principios ya expuestos de la L. G. T., no alcanza el detalle de ésta, razón por la cual la consignamos en primer lugar.

Al tratar de la liquidación del impuesto, destacamos que el valor de la notificación de este acto fiscal es esencial, ya que sin el conocimiento formal del acto por el sujeto pasivo obligado al pago de la deuda tributaria, la liquidación, aún válida y real, carece de efectividad, no es ejecutiva ni constituye al deudor en la obligación de pagar; pues bien, al tratar de la prescripción como causa de extinción de la deuda tributaria, merece especial relieve también el conocimiento formal que el sujeto pasivo ha de tener del acto interruptor por ser condición ineludible para que esta interrupción sea efectiva, salvo que el sujeto pasivo se dé por enterado de los actos que la normativa estima como de reconocimiento de la deuda.

Esta norma es en la materia la pieza maestra que garantiza los derechos de los contribuyentes, que de otra manera quedarían fácilmente vulnerados con el invento

e inserción en los expedientes de diligencias o actuaciones reales o no, pero en todo caso sin el conocimiento o notificación formal al sujeto pasivo. De ahí la necesidad de activar la gestión fiscal de las oficinas liquidadoras municipales a fin de conseguir un dinamismo adecuado en pro de la recaudación debida, ya que ante la mayor seguridad jurídica que alcanza esta preceptiva local, estrictamente interpretada como veremos por una recta doctrina legal, la falta de celo sin duda alguna acarreará, por desidia o negligencia, pérdidas de ingresos tributarios, con el natural perjuicio para las arcas municipales, aparte de la responsabilidad en que por este motivo pueda alcanzar a los funcionarios negligentes que hayan dado lugar a la prescripción de las deudas tributarias.

Para terminar este apartado, es de advertir que si la liquidación no se notifica en forma al interesado, no interrumpe el período de prescripción del derecho a liquidar que corresponde al Ente titular del impuesto, en este caso el Ayuntamiento en donde radiquen los bienes sujetos; en consecuencia, si esta falta de notificación se retrasa y da lugar a que se complete el plazo de prescripción de los cinco años, procederá la prescripción y así habrá de declararse, incluso de oficio, y de nada valdrá ya la notificación posterior extemporánea. No se corona el período de gestión liquidatoria. En cambio, una vez que la liquidación se notifica debidamente, termina el período de gestión para la liquidación que se realice de modo definitivo y comienza un nuevo período de prescripción de cinco años para el cobro de la cantidad liquidada, que corresponde al Ayuntamiento.

4. Doctrina del Tribunal Supremo.

Aunque las reclamaciones o recursos interrumpen en general el plazo de prescripción, no sucede lo mismo cuando se produce la caducidad de las instancias, pues entonces, el tiempo ha de computarse como si estas actuaciones no hubiesen existido. Así la Sentencia del T. S. de 7 de febrero de 1979 (Ar. 943) proclama que no interrumpe el plazo prescriptivo la reclamación económico-administrativa cuando se anulan las diligencias por caducidad de la instancia.

El derecho a liquidar prescribe a los cinco años a partir del día siguiente al momento del devengo del impuesto (art. 796,1-c) L. R. L. y art. 66, L. G. T.), si bien es susceptible de interrupción no sólo por actos de reconocimiento de la deuda por el sujeto pasivo, sino también en virtud de determinada actividad de gestión del Ente impositivo señalada en la Ley de modo específico (como actos de investigación, comprobación, etc.); ahora bien, para esto es imprescindible que la actuación sea notificada formalmente al deudor, tal como proclama la Sentencia del T. S. de 13 de octubre de 1975 (Ar. 3.473).

La Sentencia de 16 de noviembre de 1972 (Ar. 4.390) declara que no prescribe el derecho a liquidar el arbitrio por el Ayuntamiento de una transmisión operada en escritura pública en el año 1961 y liquidada en el año 1964, todo por aplicación del art. 64 de la L. G. T. en relación con el 65 y 66-b de dicho Cuerpo legal, y el art. 796 de la L. R. L.; sin que a ello obste que la resolución del T. E. A. P. de Girona haya anulado la liquidación en julio de 1968 y pocos días después el Ayuntamiento haya girado la nueva liquidación ordenada, rechazándose el argumento de que «lo nulo, lo inexistente, carece de eficacia ni suspende ni interrumpe el plazo prescriptivo», porque el recurrente olvida en el presente caso que el Ayuntamiento procede en plazo legal a determinarla y exigirla una vez liquidada, con lo que demuestra que no se aquietó ni se condujo con abandono negligente, razón de la prescripción, sino todo lo contrario, por lo que la nulidad de la liquidación no implica inexistencia y no se puede extender a ningún otro derecho, sólo a la liquidación, por lo que se admite que cualquier reclamación o recurso interrumpe el plazo de prescripción.

Por su claridad y sistemática, no nos sustraemos a la tentación de reseñar la Sentencia del T. S. de 20 de diciembre de 1973 (Ar. 4.672), que en esta materia aclara: 1.º Que en cuanto al momento inicial o devengo (art. 65 en relación con el 64 de la L. G. T.) existe conformidad al admitir ambas partes que coincide con el otorgamiento de la escritura pública — 2 de abril de 1964 —, a falta de alegación y prueba en contrario; 2.º El momento final es el de la notificación al sujeto pasivo de la liquidación, que aún practicada en diciembre de 1968, no fue notificada a los interesados hasta el 19 de abril y 9 de mayo de 1969, ya que «la actuación administrativa liquidadora, como las demás anunciadas del art. 66,1-a) de dicha L. G. T. sólo puede operar eficazmente para interrumpir la prescripción, cuando tal actuación se realice como se ordena en este precepto legal» con «conocimiento formal del sujeto pasivo» porque la misma termina con un acto sustentado por una voluntad receptiva y, por lo tanto, necesitada de conexión con el otro sujeto o sujetos implicados pasivamente en la relación tributaria; 3.º Que en consecuencia en principio ha transcurrido el período de cinco años establecido por el ordenamiento para la operancia de la prescripción (art. 796,1-b) L. R. L.; art. 292 del R. H. L.; y 64, L.G.T.); 4.º Que no obstante habrá que decidir si existe algún acto o actuación con idoneidad suficiente para interrumpir la prescripción y en momento tal que, al reanudarse de nuevo ésta, no se haya alcanzado ese mínimo plazo quinquenal. Este acto existe en las actuaciones por parte del administrado —no de la Administración—, sujeto pasivo que presenta por mandatario suyo una declaración jurada al Ayuntamiento con relación al arbitrio, en momento decisivo, el 17 de julio de 1964 (116); entonces nos encontramos con que la L. R. L. sólo alude en la intervención en «cualquier acto de investigación», propio, en exclusiva, del actuar de la Administración fiscal (art. 796,1-b), en cambio la L. G. T. equipara los actos de la Administración a los del administrado (cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago y liquidación de la deuda (art. 65,1-c), argumentación aparente que esta Sentencia, en doctrina legal uniforme posterior, rechaza, por ser de aplicación a las entidades locales la L. G. T. calificadora de los principios generales de derecho que forman parte del ordenamiento jurídico general, al que se acomoda la normativa tributaria local, de ahí la desestimación de la prescripción alegada.

Por último, la Sentencia de 4 de octubre de 1973 (Ar. 3.499), con igual criterio, admite la interrupción del plazo de prescripción por declaración del sujeto pasivo obligado finalmente al pago, y la de 22 de febrero de 1974 (art. 821), relativa a los expedientes de dominio, aclara: que no cuenta la prescripción de la adquisición anterior, ya que el nuevo concepto liquidable es el expediente de dominio a cuya fecha de resolución habrá de referirse la prescripción, por aplicación del art. 90 del T. R. del I. G. S. T. P. de 1967 — hoy 21 de junio de 1980 — supletorio en materia de imposición municipal según la Ordenanza del Ayuntamiento.

Finalmente, conviene precisar el criterio de la jurisprudencia en materia de notificación formal al sujeto pasivo de los actos de interrupción de la prescripción cuando se efectúan por correo. Así, cuando se tramita a medio de sistema de correo certificado con «acuse de recibo», exige para su validez el cumplimiento de lo dispuesto en el art. 80,2 de la L. P. A., es decir, que cuando no se encuentre en el domicilio el interesado se entregue a cualquier persona que allí se encuentre y haga constar la razón de su permanencia en el mismo, todo de conformidad con el art. 313 del R. R. J. C. L. (Sentencia del T. S. de 13 de marzo de 1980) (Ar. 1.501).

La notificación ha de reunir a la vez todos los requisitos formales y exigidos para que surta efectos, no obstante la publicación por edictos, al ordenar el art. 313 del Reglamento, Organización y Funcionamiento de las Corporaciones Locales que

(116) La liquidación fue notificada el 19 de abril y 9 de mayo de 1969, por lo tanto no transcurrió el plazo de los cinco años.

se efectúe en el domicilio del interesado recogiendo en forma el duplicado, comunicación del lugar, día y hora en que la recibe y si no supiese firmar lo hará quien lo represente o dos testigos presenciales mayores de edad, por lo que la notificación que consta en el expediente, por correo certificado, practicada en domicilio distinto del actual de la apelada y recibida por persona con firma ilegible, cuya identidad y relación con la sociedad no consta, no puede surtir los efectos formales exigidos por el citado precepto, resultando también inobservadas las prescripciones de la L.P.A. en el art. 80, que ordena para el caso de no encontrarse el interesado en el domicilio en el momento de entregarse la notificación, que se pueda hacer cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su presencia o razón de permanencia en el mismo, requisito que no consta en la diligencia (doctrina de la Sentencia de 24 de enero de 1972, Ar. 274, y 20 de octubre de 1973, Ar. 3.683).

IV.—GARANTIAS DE LA ADMINISTRACION MUNICIPAL.

1. **Presentación de documentos.**

Como término de este capítulo, exponemos las garantías bajo el mismo título que emplea la Ordenanza tipo que recogiendo normas generales dispone en su art. 28, que la Administración municipal podrá requerir a las personas interesadas para que aporten en plazo de treinta días, prorrogables por otros quince a instancia del interesado, otros documentos que estime necesarios para practicar la liquidación del impuesto.

También este precepto advierte que quienes no atiendan estos requerimientos en los plazos legales, podrán incurrir en las infracciones tributarias previstas en el art. 32 de la Ordenanza que se remite en este extremo de calificación de infracciones y también en el de sanciones al régimen general de la L. G. T., cuando dichos documentos fueren necesarios para comprobar la declaración y establecer la liquidación. Si tales documentos sólo fueren medios necesarios para demostrar beneficios exclusivos reclamados por el interesado, simplemente se le tendrá decaído en su derecho, sin tener en cuenta en la liquidación estas pretensiones injustificadas.

2. **Constancia del pago en el Registro de la Propiedad: nota de afección.**

Tanto el R. D. como la Ordenanza fiscal tipo disponen también, con mayor decisión que la normativa anterior, que no se podrá inscribir en el Registro de la Propiedad ningún documento que contenga acto o contrato determinante de la obligación de contribuir por el impuesto, sin que se acredite por los interesados haber presentado en el Ayuntamiento correspondiente la pertinente declaración.

Por medio de nota al margen de la inscripción se hará constar la finca o fincas que quedan afectas al pago del impuesto (art. 98 del R. D. de 1976 y 29 de la Ordenanza fiscal tipo). Esta nota se extenderá de oficio y se cancelará cuando se aporte la carta de pago o transcurran dos años desde su extensión.

Las normas citadas vinieron a sustituir el precepto del R. H. L. que exigía para verificar la inscripción, no precisamente la carta de pago, pero sí al menos acreditar haber presentado la declaración respectiva. Precepto que en principio no fue muy operante en la práctica, pero que últimamente prevalecía en su efectivo cumplimiento.

Creemos que de una exégesis literalista del art. 98 citado no se debe alcanzar la conclusión de vetar la inscripción en todos los supuestos en que no se acredite el efectivo pago del impuesto o la presentación de la declaración. Así, no puede ne-

garse la inscripción en los casos de prescripción declarada o en los que se haya tramitado ya el oportuno expediente de investigación por ausencia de declaración.

En realidad, la nota cumple una doble finalidad, la de dejar patente la afección real de la finca al pago de la liquidación del impuesto y la de su constancia publicitaria, para llamar la atención de quien pretenda la adquisición si la inscripción se verifica en contra de la prohibición del art. 254 de la L. H., o sea, sin acreditar previamente el pago de la exacción. Sin duda, mientras la anotación esté vigente ningún adquirente podrá esgrimir frente al Ayuntamiento la condición de tercero hipotecario de buena fe. Así lo enseña la Sentencia del T. S. de 10 de junio de 1969.

La afección, como afirma la doctrina científica, tiene la naturaleza jurídica de una carga real sobre la finca para garantizar el pago de la deuda tributaria, contra cualquier poseedor de la finca, bien entendido que una afección real específica no se extiende más allá del valor del bien a que sujeta.

CAPITULO NOVENO

RECURSOS EN MATERIA TRIBUTARIA LOCAL

I.—PRINCIPIOS BASICOS.

1. **El principio de legalidad administrativa: su control jurisdiccional.**
 - A. *Poder o potestad reglamentaria de la Administración.*
 - B. *El ordenamiento jurídico y la dinámica administrativa.*
2. **El principio de autodefensa o autotutela de la Administración.**
 - A. *Autotutela de primer grado.*
 - a) Autotutela declarativa y ejecutiva.
 - b) El principio del acto previo o del carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa.
 - c) Autotutela ejecutiva coactiva.
 - B. *Autotutela de segundo grado.*
 - a) El principio «solve et repete».
 - b) El establecimiento de recursos administrativos obligatorios y previos a la revisión jurisdiccional (privilegio de la Administración).
3. **Los principios de irrevocabilidad y ejecutividad de los actos o disposiciones administrativas (privilegio de la Administración), la excepción de los recursos y de la suspensión de los actos (garantía de los administrados).**
 - A. *La irrevocabilidad.*
 - B. *Ejecutividad.*
4. **Cómputo de plazos.**

II.—VIAS ADMINISTRATIVAS DE RECURSOS.

1. **Procedimientos especiales de revisión de actos tributarios en vía administrativa.**
 - A. *Actos nulos de pleno derecho.*
 - a) Disposiciones de la Administración General.
 - b) Acuerdos impositivos y de regulación de tributos locales.
 - c) Actos de gestión tributaria general y en procedimientos de recursos.
 - a') Procedimiento.
 - a'') Iniciación y legitimación.
 - b'') Tiempo hábil.
 - c'') Garantías. Audiencia de titulares de derechos. Dictámen del Consejo de Estado.
 - d'') Resolución.
 - d) Actos de gestión tributaria de las Corporaciones Locales.

- B. *Actos anulables.*
 - a) Idea general.
 - b) Actos que comprende.
 - c) Requisitos y plazo hábil.
 - d) Iniciación del expediente.
 - e) Audiencia de interesados.
 - f) Procedimiento y resolución.
 - a') Actos de gestión tributaria general.
 - b') Actos de gestión tributaria de las Corporaciones Locales.
 - C. *Errores de hecho e ingresos indebidos.*
 - a) Errores de hecho.
 - a') Concepto general.
 - b') Procedimiento: tributos generales.
 - c') Efectos de la resolución.
 - b) Ingresos indebidos.
 - c) Subsanación de errores y devolución de ingresos indebidos en materia de exacciones locales.
 - D. *Normas comunes a estos procedimientos de revisión.*
2. **Reclamaciones administrativas contra actos «ex novo».**
- A. *Reclamación general sobre: declaración de prescripción del derecho a liquidar o de la deuda tributaria, de no sujeción o de exenciones o bonificaciones tributarias.*
 - B. *Forma de iniciar la pretensión y provocación del acto administrativo.*
 - C. *Resolución.*
 - a) Resolución expresa.
 - b) Resolución tácita: previa denuncia de la mora y expresa tardía.
 - D. *Comentario a la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de mayo de 1980 (Ar. 921).*
 - E. *Reclamación administrativa previa y obligatoria en materia de autoliquidaciones.*
3. **Recurso de reposición potestativo previo a la vía jurisdiccional contencioso-administrativa.**
- A. *Reposición contra disposiciones de la Administración general.*
 - B. *Plazo de interposición y su cómputo.*
4. **Recurso administrativo de reposición potestativo previo al procedimiento económico-administrativo en materia de exacciones locales: sus sustanciales diferencias con el de reposición previo a la vía jurisdiccional y con el de reposición potestativo y previo en materia de tributos generales.**
- A. *Caracteres: administrativo y potestativo.*
 - B. *Organo competente.*
 - C. *Tiempo para recurrir.*
 - a) Desestimación por silencio.
 - D. *Materia de impugnación.*
 - E. *Fundamentos o motivos del recurso.*
 - F. *Procedimiento general.*
 - G. *Procedimiento especial en materia de repercusión obligatoria y retenciones fiscales.*

5. Recurso económico-administrativo.

- A. *Idea general.*
 - a) Caracteres esenciales.
- B. *Ambito de aplicación.*
- C. *Organización y competencia.*
- D. *Interesados.*
 - a) Capacidad de obrar.
 - b) Legitimación.
 - c) Representación.
 - d) Intervención de Abogado.
- E. *Actos impugnables y plazos para recurrir (expresos o presuntos, incorporación de la técnica del silencio administrativo al procedimiento económico), términos y cómputo de plazos, procedimiento de urgencia, iniciación del plazo y su cómputo, primer día y último día.*
- F. *Procedimiento ordinario y trámite en única o primera instancia.*
 - a) Escrito interpositorio.
 - b) Reclamación del expediente, información y alegaciones.
 - c) Prueba.
 - d) Solicitud de vista.
 - e) Resolución fundada: efectos.
 - f) Desistimiento, renuncia y caducidad del recurso.
- G. *Procedimientos especiales en materia de incidentes, autoliquidaciones, retenciones fiscales y repercusiones.*
- H. *Recursos.*
 - a) Recurso ordinario de alzada.
 - b) Recurso de apelación extraordinario en interés de la Ley.
 - c) Recurso extraordinario de revisión y de nulidad de pleno derecho.

III.—VIA JURISDICCIONAL CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA.

1. Doctrina general.

- A. *La Administración y los Tribunales.*
- B. *Norma reguladora.*
- C. *Justificación de la reforma.*

2. La jurisdicción contencioso-administrativa.

- A. *Ambito y límites.*
- B. *Materias ajenas.*
- C. *Salas de lo Contencioso-Administrativo.*
- D. *Las partes, recurrentes, demandados y coadyuvantes.*
 - a) Capacidad, representación y postulación.
 - b) Representación y defensa del Estado.
 - c) Representación y defensa del Ayuntamiento.
 - a') Acuerdo del Pleno.
 - b') Informe del Letrado.
 - c') Interpretación de evolución antiformalista de la jurisprudencia.
- E. *Legitimación activa y pasiva.*
- F. *Tiempo para interponer el recurso y Tribunal competente.*
 - a) Su importancia.
 - b) Impuestos locales y Tribunales Económico-Administrativos.

- a') Resoluciones expresas.
 - b') Casos de resoluciones tácitas o presuntas: silencio administrativo.
 - c') Impugnación jurisdiccional de acuerdos de imposición y ordenación de tributos locales.
- c) Impugnación de disposiciones reglamentarias de la Administración General.
- G. *Objeto del recurso contencioso-administrativo.*
- a) Actos impugnables.
 - b) Las pretensiones.
- 3. Procedimiento ordinario (única o primera instancia).**
- A. *Consideraciones generales.*
- B. *Fase interpositoria.*
- a) Requisitos.
 - b) Tramitación.
- C. *Demanda.*
- D. *Alegaciones previas.*
- E. *Contestación a la demanda.*
- F. *Prueba.*
- G. *Vista y conclusiones.*
- H. *Fin del procedimiento.*
- I. *Otros modos de terminar el proceso.*
- a) Desistimiento y renuncia a la acción.
 - b) Allanamiento.
 - c) Reconocimiento extraprocesal de las pretensiones.
 - d) Caducidad.
- J. *La Sentencia (orden de enjuiciamiento).*
- a) Nulidad de procedimiento.
 - b) Inadmisibilidad.
 - c) Decisiones de fondo.
 - d) Ejecución de sentencia.
- 4. Impugnación por la Administración del Estado ante la jurisdicción contencioso-administrativa de los actos y acuerdos de las Corporaciones Locales que constituyan infracción de las leyes y afecten directamente a materias de su competencia.**
- A. *Concepto.*
- B. *Fundamento.*
- C. *Artículo 8.º de la Ley 40/81.*
- D. *Procedimiento.*
- E. *Objeto: impugnación y suspensión del acto o acuerdo.*
- F. *Iniciación, trámite y sentencia.*
- 5. Recurso ordinario de apelación.**
- A. *Casos en que procede y excepciones.*
- a) Tributos locales.
- B. *Carácter de la apelación.*
- C. *Procedimiento.*
- 6. Recurso extraordinario de apelación en interés de la Ley.**
- 7. Recurso extraordinario de revisión.**

IV.—SUSPENSIÓN DE LOS ACTOS Y DISPOSICIONES DE LA ADMINISTRACIÓN.

1. **Doctrina general.**

2. **Suspensión en vía administrativa general.**

3. **Suspensión en vía económico-administrativa.**

A. *Tiempo de solicitarla y garantías.*

B. *Su carácter reglado.*

C. *Efectos.*

4. **Suspensión en vía contencioso-administrativa.**

A. *Idea general.*

B. *Tiempo de solicitud: carácter autónomo de esta incidencia.*

C. *Procedimiento.*

D. *Contenido.*

E. *Suspensión inmediata en la impugnación por la Administración del Estado de los actos y acuerdos de las Corporaciones Locales que constituyan infracción de las leyes y afecten directamente a su competencia.*

5. **Suspensión en vía de apremio.**

V.—LA «REFORMATIO IN PEIUS», EN LAS DIVERSAS VÍAS DE RECURSOS.

CAPITULO NOVENO

RECURSOS EN MATERIA TRIBUTARIA LOCAL

I.—PRINCIPIOS BASICOS.

Como se plasma en reciente motivación legal, la importancia cada vez mayor que en la actualidad alcanza en los Estados la función tributaria, entendida ésta como un conjunto de medios y de técnicas a través de las cuales desarrollan todos sus efectos las previsiones normativas fiscales, exige una necesaria y delicada atención, no sólo a los procedimientos de gestión liquidatoria y recaudatoria sino también, para garantizar el principio de legalidad, a las vías o procedimientos impugnatorios de las actuaciones de la Administración Fiscal no conformes al ordenamiento jurídico, como medio de corregir las deficiencias de las disposiciones o actos tributarios.

Los actos administrativos de gestión tributaria se controlan, generalmente en las diversas legislaciones y en principio, a través de las vías administrativas de recursos establecidas con carácter preceptivo y previo, como sucede en el ordenamiento jurídico español, bien ordinarias, de conformidad con la Ley de Procedimiento Administrativo o bien especiales, a tenor del procedimiento económico administrativo, sin perjuicio de mantener el procedimiento administrativo ordinario como facultativo a efectos de la reposición, salvo algún caso excepcional como sucede en ciertos recursos sobre autoliquidaciones y todo ello sin perjuicio, en definitiva, del control judicial o contencioso administrativo.

Sin duda que para lograr una visión adecuada del alcance y efecto de los recursos en el orden administrativo, que comprenden, por supuesto, los relativos a la materia fiscal, sin perjuicio de sus peculiaridades, es indispensable un estudio de ciertos principios básicos que regulan las disposiciones o los actos fiscales y las limitaciones de su control administrativo o judicial. Razón por lo que es conveniente analizar estos presupuestos previos y esenciales de las reclamaciones o recursos contra los actos administrativos en general y en especial de los actos de gestión tributaria.

Expuesto ya en la iniciación del trabajo, aunque de forma somera, el principio de legalidad tributaria y la potestad originaria del Estado y la derivada atribuida a los entes locales y autonómicos, ha de tratarse ahora, ante la conexión de la actividad administrativa con la justicia, del principio de legalidad administrativa y especialmente de las manifestaciones concretas del también principio denominado de la autotutela de la Administración, que precisamente de modo tradicional, toma mayor relevancia y se acentúa en materia fiscal de todo orden, tanto estatal como de las entidades locales, comprensiva esta última de los impuestos municipales de carácter autónomo y de modo concreto del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos, objeto de nuestro trabajo.

1. El principio de legalidad administrativa: su control jurisdiccional.

La Administración en el moderno Estado de Derecho es un organismo totalmente supeditado a la Ley que precisamente la crea y la regula. Si la Administración es una creación abstracta del Derecho, ha de declararse sometida a la legalidad y, en consecuencia, está obligada a justificar su observancia, de donde deviene que para asegurar la eficacia de este principio, el Estado debe establecer y establece los mecanismos necesarios de control de sus decisiones en garantía y no sólo de los derechos de los administrados sino también de la propia Administración. Este control, que a ultranza corresponde al órgano jurisdiccional, ha de limitarse en general a verificar la pura legalidad de los actos o disposiciones generales de la Administración respetando en lo demás su iniciativa.

Ahora bien, aunque en sus orígenes históricos esta supeditación de la Administración a la Ley surgió del sistema de la separación y equilibrio de poderes, lo cierto es que su justificación se incardina hoy en el sometimiento a derecho que se garantiza a través de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. En definitiva, la Administración no actúa por su propia autoridad sino amparada en la Ley y por eso todos sus actos han de ajustarse a ella. Es más, dicho control es garantía del Estado de Derecho y del buen actuar de la Administración. Así declara la Exposición de Motivos de la L. J. que «cuando la jurisdicción contencioso-administrativa anula los actos ilegítimos de la Administración (acto liquidatorio definitivo) no menoscaba su prestigio y eficacia, sino que, por el contrario, coopera al mejor desenvolvimiento de las funciones administrativas y afirma y cimienta la autoridad pública».

A. Poder o potestad reglamentaria de la Administración.

Ya en este momento, es de interés matizar que al hablar del principio de legalidad que enmarca la Administración, que ésta no limita su actividad meramente a cumplir con la ejecución de las normas, sino que también, además de colaborar con su iniciativa en la elaboración de las Leyes a través de la facultad que la Constitución le confiere al Gobierno en orden a la presentación de proyectos de Ley —casi todos proceden del Gobierno y pocos de las Cámaras o de los electores—, es lo cierto, que a la vez goza de un poder normativo de rango inferior a la Ley o reglamentario, que es también fuente de Derecho, en virtud de lo cual completa el ordenamiento jurídico unitario del Estado, que comprende desde la Constitución hasta los principios de derecho y costumbre. Sin olvidar su tarea de perfeccionamiento técnico de las normas que se reflejará no sólo en sus proyectos legislativos, sino también en virtud de las delegaciones de Ley previstas con las garantías necesarias de la Constitución, que normalmente se confieren al Estado en materia de articulación de las Leyes de Bases o para la confección de los Textos Refundidos, sin perjuicio de ciertos cometidos específicos (117).

Sin duda, este poder reglamentario de la Administración no altera su sometimiento a la Ley en sentido estricto y formal que regula la propia Administración y además, claro está, el propio ámbito o límites de esta facultad reglamentaria. En definitiva, la Administración queda vinculada en todo caso al principio de legalidad referido a la Ley formal, incluso cuando usa de la facultad reglamentaria; hasta el extremo de que si en uso de esa facultad, cualquier Decreto, Orden o resolución inferior contraviene la Ley, será nula y sin efecto en lo que la contradiga y lo mismo si la Administración se excede en cualquier delegación legislativa, este exceso sólo

(117) El fundamento de esta deducción de las mejoras debidas a la actividad del propietario que conviene estimular, es obvio, ya que el arbitrio grava únicamente el incremento del valor de los terrenos debido a circunstancias externas, ajenas al esfuerzo y trabajo del propietario como son las relativas a la actividad oficial o social, de que la vecindad debe reintegrarse. Luego es justo que las mejoras realizadas por el propietario del terreno, se deduzcan de la base y lo mismo la disminución de valor que suponen las cargas reales.

tendrá el valor que le confiere la clase de reglamentación usada, nunca más, y en consecuencia, en lo que conculque la Ley, será ineficaz.

Las disposiciones reglamentarias de la Administración contempladas en el art. 23 y siguientes concordantes de la L. R. J. A. E., han de producirse dentro de los límites y con los requisitos señalados por la Ley; por lo tanto, ninguna disposición administrativa podrá vulnerar los preceptos de otra de rango superior y de conformidad con el art. 23 citado, se ajustará a la siguiente jerarquía normativa: 1.º Decreto; 2.º Ordenes acordadas por las Comisiones delegadas del Gobierno; 3.º Ordenes Ministeriales, y 4.º Disposiciones de Autoridades y Organos inferiores, según el orden de su respectiva jerarquía. La Administración no podrá dictar disposiciones contrarias a la Ley, ni regular, salvo autorización expresa, materias de reserva de Ley atribuidas a las Cortes, tal como reza el art. 26 de la misma Ley. Sin que en ningún caso los Reglamentos, Circulares o Instrucciones de carácter general puedan establecer penas ni imponer exacciones, tasas o cánones, derechos de propaganda y otras cargas similares, salvo en aquellos casos que la autorice una Ley votada en Cortes (art. 27) y cuando contravenga lo ya expuesto, serán nulas de pleno derecho (art. 28) y aun válidas, para que produzcan efectos jurídicos, los decretos y demás disposiciones habrán de publicarse en el B. O. E. y entrarán en vigor conforme a lo dispuesto en el art. 1 del C. C. Otra de sus características es su irretroactividad, sin que ni siquiera se pueda establecer de modo expreso. Y por último, la observancia del procedimiento de elaboración que tiene en sus reajustes esencial carácter «ad solemnitatem» o constitutivo, por eso su violación acarrea la nulidad plena (118).

B. El ordenamiento jurídico y la dinámica administrativa.

Aunque en virtud de la facultad reglamentaria la Administración completa el ordenamiento jurídico, es verdad que su actuación administrativa ha de ajustarse a él que es un todo orgánico, unitario y coherente, sin que en el estado de derecho tengan ya cabida los actos absolutamente discrecionales, ya que estos poderes de la Administración para dictar las decisiones administrativas han de ajustarse a este ordenamiento para así cumplir los fines objetivos del bien común (el control del fin se logra a través de la técnica de la desviación de poder). Hoy se puede afirmar, como dice Sainz de Robles, que en un Estado de derecho no existen actos administrativos indemnes a la revisión jurisdiccional.

La función de la actividad administrativa no se limita de modo exclusivo a la ejecución de las normas, sino, como es sabido, alcanza y se dirige a realizar los múltiples fines públicos materiales, actividad que siempre, eso sí, ha de verificarse dentro de los límites del ordenamiento jurídico y con sujeción a él. Así el ordenamiento jurídico español consagra en la Constitución el principio de la legalidad como decisión política fundamental, en su título preliminar, art. 9-3, cuando de modo expreso dice: que «la Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa y la publicidad de las normas»... y en el art. 9-1, se dispone que «los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico», y el 103-1 declara a su vez que «la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho». Por lo tanto, la norma no sólo enmarca o limita la acción administrativa sino que somete toda su actividad al ordenamiento. Por eso la L. P. A. exige que el contenido de los actos se ajuste al mismo (art. 42-2) hasta el extremo de que serán invalidos los actos que incurran en cualquier infracción del

(118) La jurisprudencia es rígida al exigir el dictamen del Consejo de Estado en el procedimiento de elaboración (entre otras, la Sentencia de 15 de marzo de 1981) y obliga a la reposición del trámite.

ordenamiento, incluso desviación de poder (art. 48 y 115). Regulación que se refleja en el control jurisdiccional a tenor del art. 83 L. J. cuando ordena que la sentencia desestimaré el recurso si el acto o disposición se ajusta al derecho y lo estimará cuando incurriera en cualquier forma de infracción del ordenamiento jurídico, incluso desviación de poder.

2. El principio de autodefensa o autotutela de la Administración.

Antes de desarrollar el control en derecho de los actos de la Administración, con intervención a ultranza y definitiva del control jurisdiccional contencioso-administrativo, es conveniente todavía indicar la estructura fundamental o sistema que da lugar a la vigencia en nuestro ordenamiento jurídico administrativo del principio de autotutela de la Administración, tanto en el primer grado como en el segundo, que engloba precisamente los recursos de carácter administrativo obligatorios para acceder a la tutela jurisdiccional. En esta materia expondremos sólo las ideas básicas siguiendo a los profesores Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández (Curso de Derecho Administrativo, Tomo II, 1977).

La posición de la Administración respecto de los Tribunales es singular, distinta de la de otros sujetos que están obligados a impetrar la tutela de los Tribunales cuando sus actos no sean acatados. La Administración puede autotutelar su propia situación jurídica y ejecutar sus decisiones sin impetrar la tutela judicial.

Cierto que este sistema complejo, incluso con estas facetas previas, en nada altera en definitiva el control jurisdiccional del ejecutivo por el Poder Judicial, celosamente separadas y que regula la L. J. del 27 de diciembre de 1956, que potenció este control si bien meramente revisor, y lo situó al más alto nivel de los países avanzados del mundo a la sazón, si bien contrapesado a la vez en el ordenamiento administrativo con un fortalecimiento paralelo de los principios de la ejecutoriedad de los actos administrativos.

A. *Autotutela de primer grado.*

a) Autotutela declarativa y ejecutiva.

Esta posición de la Administración, como sujeto especial respecto de los Tribunales, se explica por los aludidos tratadistas como un sistema de autotutela, o sea, que la Administración está capacitada, como sujeto de derecho, para tutelar por sí misma las propias situaciones jurídicas, incluso sus pretensiones innovativas del «statu quo», eximiéndose, de este modo, de la necesidad, común a los demás sujetos, de recabar una tutela judicial.

En virtud de ello, la Administración alcanza posiciones singulares dentro de la norma general del sometimiento de los sujetos de derechos al principio de «paz jurídica» que obliga a postular la tutela judicial de los derechos en sus aspectos declarativos y ejecutivos, cuando existen resistencias privadas, justificadas o no, salvo contadísimas excepciones de autotutela privada, confirmatoria de la regla, y desde luego siempre de carácter facultativo, nunca obligatorio, que se enuncian como verdaderas curiosidades en el campo del Derecho privado en el que, excepcionalmente, se puede prescindir del Juez sin que se excluya su intervención. Al contrario de lo que sucede en la autotutela de la Administración, que es la regla general dentro del ámbito de su autonomía que los Tribunales no pueden interferir, salvo en momentos muy específicos en su desarrollo.

La autotutela se regula de modo directo y concreto en el ordenamiento jurídico. Es la norma general. La excepción a este principio exige un texto específico. Así la ejecutoriedad inmediata de sus decisiones, sin perjuicio de los recursos procedentes, se establece en el art. 33 L. R. J. A. E. y 101 L. P. A., salvo que se disponga lo contrario o que se requiera la aprobación superior (en realidad, en este supuesto, el

acto no está acabado o completo) y su eficacia está condicionada a la aprobación ulterior. Ciertamente que la ejecutoriedad es consecuencia de la presunción de legalidad y veracidad «iuris tantum» de que gozan los actos y disposiciones administrativas y de modo concreto los actos de gestión tributaria (art. 8, L. G. T.). En el ámbito local se pronuncia en igual sentido el art. 361 de L. R. L. En la ejecución es viable el uso de la propia coacción, lo que denomina actuación de oficio en el art. 102 de la L. P. A.; circunstancia que se estudiará de modo separado (119).

La Administración declara sus actos y los ejecuta, ni siquiera pueden los Tribunales pronunciarse sobre el contenido de una relación —declaración o condena de futuro— antes de que la Administración la haya pronunciado ejecutivamente o declarado. La jurisdicción contencioso-administrativa es puramente revisora de la legalidad de los actos de la Administración. Los Tribunales sólo pueden intervenir después de actuar la Administración y sólo para verificar si sus actos se ajustan o no al ordenamiento jurídico.

b) El principio del acto previo o del carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Sólo es viable el proceso en caso de impugnación de la validez del acto y previo recurso «ex-post» sobre su legalidad. Sin que la apertura del proceso paralice el desarrollo de la tutela de la Administración, como dispone el art. 122 de la L. J. cuando dice: «la interposición del recurso contencioso-administrativo no impide a la Administración ejecutar el acto o la disposición». Ella tiene el privilegio de decidir previamente sin intervención del Juez.

Así dispone el art. 45,5 de la L. P. A. que los actos administrativos serán válidos y producirán efecto desde la fecha en que se dicten. Claro que esta presunción de legalidad es «iuris tantum», no definitiva, y pueden los actos ser impugnados ante los Tribunales y demostrarse lo contrario y declararse su ilegalidad. Es evidente que el administrado puede impugnar el acto. La Administración desplaza la carga de accionar al administrado, lo que no supone necesariamente, esto es importante, un desplazamiento paralelo de la carga de la prueba, como sostiene García de Enterría y apoya la sentencia del T. S. del 12 de noviembre de 1974, máxime cuando se trate de hechos negativos cuya demostración absoluta es del todo imposible. En el art. 81 y 82 de la L. P. A. se dispone la aplicación de las normas generales en materia de carga de las pruebas.

c) Autotutela ejecutiva coactiva.

La Administración no sólo puede en su actuación declarar en principio su derecho, sino inclusive ejecutarlo, empleando al objeto todos los medios que tiene a su disposición, incluso su fuerza coactiva; sin que tampoco para ello tenga que remitirse o acudir a la autorización o fuerza coactiva de los Tribunales; y no sólo eso, sino que éstos no podrán interferir ni paralizar esta actuación.

Autotutela ejecutiva que tiene especial relevancia en la actividad tributaria, y de forma eficiente en los actos de gestión recaudatoria forzosa.

En el ordenamiento administrativo la ejecución de los actos se contiene respecto del Estado en el ya citado art. 102 de la L. P. A. y 122 de la L. J. y respecto de las Corporaciones locales en los artículos específicos de la L. R. L., en cuyo estudio nos detendremos más adelante. En materia tributaria lo proclama también de modo

(119) Este poder se manifiesta en el orden general en diversas esferas a través del «interdictum proprium», art. 8 de la Ley de Patrimonio del Estado, en la Administración General; en la Local, en el art. 404 de la L. R. L. y 55 del R. B. C. L., en virtud de los cuales, las Corporaciones Locales podrán recuperar por sí la posesión indebidamente perdida de sus bienes públicos o patrimoniales antes de transcurrir un año contado desde el día siguiente a la usurpación. Este carácter no es facultativo, sino imperativo, y caracteriza la actuación administrativa sin que pueda interferirse el Juez.

concreto y general el art. 129 de la L. G. T. cuando dice que «las certificaciones de descubierto acreditativas de deudas tributarias expedidas por funcionarios competentes... serán título suficiente para iniciar la vía de apremio y tendrán la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los deudores». Este principio fue extendido a las deudas fiscales por el art. 105 de la L. P. A.

Insistimos en que esta ejecutividad de los actos administrativos, y por lo tanto de los tributarios, no es definitiva, en el sentido de que se ejecuta sin perjuicio de los recursos que procedan, y de lo que a ultranza decidan.

B. *Autotutela de segundo grado.*

Esta facultad se concreta:

1.º A la interposición de vías preceptivas administrativas previas antes de permitir el acceso a la vía jurisdiccional contencioso-administrativa, para impugnar las declaraciones ejecutivas o las ejecutivas coactivas de la Administración.

2.º La elaboración de una potestad sancionadora directa de la Administración frente al incumplimiento de los administrados sin necesidad de recabar esta sanción de los Tribunales Penales.

3.º A la instauración del principio «solve et repete», en virtud del cual se condiciona, en ciertos supuestos, la posibilidad de recurrir contra los actos administrativos que declaran una deuda pecuniaria (normalmente tributaria o sancionadora de la misma clase) de un particular frente a la Administración, al previo pago de la cantidad importe de dicha deuda.

Dentro de este apartado, sólo expondremos unas ideas sobre aquellos aspectos de mayor incidencia en el orden tributario municipal, donde se enmarca el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos, cuales son el principio «solve et repete», relegado ya a un interés histórico, y el establecimiento de las vías administrativas previas al control jurisdiccional de las disposiciones y actos de la Administración relacionadas con el antiguo impuesto.

a) El principio «solve et repete».

Cualquier acto de la Administración declarativo de derechos pecuniarios como son, entre otros, los actos de liquidación y sanciones tributarias que declaran deudas fiscales, gozan de la presunción de legalidad y veracidad que alcanzan los actos administrativos y así los subrayamos; en consecuencia, son ejecutivos; y sobre este presupuesto básico de autotutela que permite la ejecución del crédito sobre el patrimonio del deudor moroso, juega a la vez, reforzando la postura de la Administración, el principio expuesto que exigía en algunos casos para impugnar el acto declarativo de crédito la efectiva satisfacción de éste, bien total o parcial, o al menos de igual manera su afianzamiento. Este principio que fue siempre objeto de exacerbadas críticas en el campo del Derecho administrativo en donde su exigencia se estimaba paradójica, al prevalecer en materia de recurso el principio «pro actione», ya que en definitiva venía a restringir los derechos de los administrados a impugnar estos actos, con base en un criterio puramente económico, siempre discriminatorio por su mayor repercusión e incidencia en los económicamente débiles, cuando lo plausible es no obstaculizar el principio de toda la acción y menos de esa manera; máxime cuando la ejecutividad del acto permite ya a la Administración seguir el procedimiento, incluso ejecutivo contra el deudor, pese a los recursos impugnatorios del acto que éste entable.

Por fortuna, en la actualidad, la aplicación de este principio casi ha desaparecido de nuestro ordenamiento jurídico administrativo, en donde sólo perduran esca-

sas excepciones como vestigios históricos de un superado orden tributario. Hoy, de modo expreso, el art. 22 del Decreto legislativo de 2 de diciembre de 1980, lo rechaza. No obstante, es de lamentar que la vigencia del mismo se mantuvo, incluso por la jurisprudencia, pese a las normas concretas de carácter fiscal, al amparo de lo estipulado en el art. 57-2 de la L. J. hasta el año 1973 en el que se estableció la doctrina correcta que hoy perdura con base en la reforma de la L. C. A. de 17 de marzo de 1973. Criterio que había iniciado el T. S. en la sentencia de 12 de febrero de 1972, 2 de mayo, 14 y 27 de junio y 15 de noviembre de 1973, que rechazaron este principio como regla general y por lo tanto sólo operativo cuando las Leyes lo exijan expresamente en casos concretos de pago o depósito total o parcial. Al propio tiempo, la nueva Constitución de 1978, favorece este criterio en su art. 241 en donde se reconoce a todos el derecho a obtener la tutela efectiva de los Jueces y Tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que en ningún caso, pueda producirse indefensión. Circunstancia esta última que vincula al ordenamiento jurídico a no imponer el «solve et repete» en ningún supuesto que provoque indefensión.

En el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos, y por supuesto desde el año 1973, no juega ya en el campo de la aplicación del derecho el aforismo del «solve et repete». El art. 239,2 del R. H. L. (hoy derogado por el R.P.R.E.A. de 1981) y concretamente el art. 727,4 de la L. R. L. desde un principio lo rechazaron como norma general. Así, al efecto, este artículo dispone que para reclamar ante el T. E. A. P. contra la inclusión en la obligación de contribuir o contra el importe de la cuota liquidada por una exacción, no se requerirá el previo pago de la cantidad exigida, pero la reclamación no detendrá en ningún caso la acción administrativa para la cobranza a menos que el interesado deposite el importe de la liquidación, incrementado en un 25 % en la forma en que se determina en el art. 737 (se refiere al procedimiento recaudatorio). En la actualidad, de modo general, para las reclamaciones económico-administrativas, la L. P. E. A. de 12 de diciembre de 1980 en su art. 21, así lo consagra y lo refleja, claro está, el R. P. R. E. A. de 1981 (120).

b) El establecimiento de recursos administrativos obligatorios y previos a la revisión jurisdiccional (privilegio de la Administración).

Otra de las manifestaciones de la autotutela de segundo grado, es la interposición de preceptivas vías administrativas previas, al acceso de los recursos ante la vía jurisdiccional contencioso-administrativa.

(120) En la cristalización de esta regla, citaremos la Sentencia del T. S. de 14 de julio de 1973 cuando declara: «que el requisito del previo pago establecido directamente, en el art. 6.º de la antigua L. C. A., de 22 de junio de 1894 y mantenido sin alteración en el T. R. de 8 de febrero de 1953 pasó al apartado 2, inciso e) del art. 57 de la vigente Ley del 27 de diciembre de 1956, con la atenuación consiguiente a su formulación indirecta; lo que ha permitido a la jurisprudencia, fiel al sentido espiritualista de la actual L. J. ir reduciendo el número de inadmisiones con fundamento en la falta del requisito procesal de que se trata, bien porque el crédito estuviera pendiente de liquidación definitiva, bien por concederse al aval efectos constitutorios de pago, bien por promoverse la impugnación contenciosa por una entidad local, habiendo llegado la Sentencia de 12 de febrero de 1971, a calificar como norma en blanco el apartado e) del art. 57-2, y la de 2 de marzo de 1973 en igual sentido, le atribuye el carácter de norma de envío, y en este momento, cuando ha sido el mismo legislador el que se ha hecho eco de los avances de la doctrina jurisprudencial, al insistir en la técnica de reenvío en el art. 182, apartado 4, según la redacción efectuada por la Ley de 17 de marzo de 1973 y concretar a la vez que el requisito de previo pago ha de venir impuesto precisamente por una norma de categoría de Ley; como hacen, por vía de ejemplo, la de Montes de 8 de julio de 1957, en el art. 82-2; la de Orden Público de 30 de junio de 1959 modificada en 21 de julio de 1971, en el art. 21-4; la Represión de Prácticas restrictivas de la Competencia de 20 de julio de 1963 (hoy suprimida), en su art. 32 y el T. R. L. V. P. O. de 24 de junio de 1963, en el último párrafo del art. 37 ni con la L. R. G. T. de 11 de junio de 1964, por la que, en esta materia, la reciente Ley de modificación de la reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa refuerza el principio de que el requisito del previo pago sólo será obstáculo para la admisión del recurso jurisdiccional cuando expresamente se exija por alguna otra Ley, lo que no impedirá a la Administración fiscal el cobro por la vía de apremio de los impuestos discutidos, a menos de haber obtenido la suspensión de los efectos del acto administrativo que se combate. Razón por la cual, no se acoge la inadmisibilidad del recurso.

A la Administración no le basta su potestad declarativa ejecutiva, ni la ejecución coactiva, que desplaza la carga de recurrir sobre el interesado, sino que potencia su situación, si se quiere con privilegio, al disponer con carácter previo al recurso jurisdiccional, una decisión de la Administración, que hasta que agote o cause estado en vía administrativa, no es recurrible. Así lo impone el art. 37 de la L. J. cuando expresa «el recurso contencioso-administrativo será admisible en relación con las disposiciones y actos de la Administración que no sean susceptibles de ulterior recurso ordinario en vía administrativa». Claro está, que ello no obstante, la posterior intervención jurisdiccional decidirá en definitiva en última instancia, si bien es meramente de carácter revisor de la legalidad de los actos. No actúa inicialmente, y mucho menos con carácter preventivo o de futuro, sino de modo posterior sobre hechos pasados para decidir si se ajustan o no al ordenamiento jurídico, sin perjuicio de restablecer el deterioro que hayan podido sufrir los derechos subjetivos concretos de los administrados, a medio de decisiones que restablezcan estas situaciones jurídicas individualizadas. En realidad es de carácter impugnatorio de un acto y por eso se postula su anulación.

Estas vías son el principio de carácter estrictamente administrativo y en materia tributaria tienen la especialidad de la revisión administrativa a través de los Tribunales Económico-Administrativos, por lo tanto encomendados a órganos distintos de la actividad gestora y actualmente hasta desempeñados por personas de dedicación exclusiva y específica.

Se critica por García de Enterría este exceso de proteccionismo de la Administración que agrava la carga de accionar «a posteriori» contra los actos administrativos ya ejecutivos, con la necesidad de apurar recursos previos ante la propia Administración con sujeción a plazos perentorios, con el riesgo de que un descuido los convierta en firmes e irrecurribles, cuando en realidad no son verdaderos recursos, al ser la Administración juez y parte.

Nosotros creemos, en esencia, que el actuar de la Administración a través de sus órganos, debe ser prevenido con la antelación a la formulación de cualquier recurso para que pueda reflexionar sobre su posición, inclusive para que aquellos organismos superiores a quienes incumbe, mantengan un criterio unificador que por la jerarquía les corresponda; máxime cuando en el orden civil también se establece en la mayoría de los juicios la obligatoriedad del acto conciliatorio con la intención de evitar litigios innecesarios, aunque sabido es que la teoría, con acierto, no equipara hoy la vía conciliatoria ordinaria a los recursos previos administrativos, superando así viejos criterios; no obstante, hay razones para abogar por el mantenimiento de la vía administrativa previa, aunque sólo sea para que las decisiones se dicten con criterio unitario por la Administración ante el planteamiento de recursos jurisdiccionales. Sobre todo si tenemos en cuenta que en términos generales, este actuar de la Administración evita muchos litigios y ya no digamos en materia tributaria en donde la preceptiva actuación de los Tribunales Económico-Administrativos es normalmente muy plausible y ponderada, además de gratuita. Ciertamente debe acentuarse su especialidad tanto competencial como organizativa y desde luego su autonomía libre de toda conexión con el Ministro de Hacienda.

Ya dentro del área de los recursos administrativos contra las disposiciones o actos municipales en materia de gestión tributaria, seguiremos en el momento oportuno de su estudio, el orden establecido en la L. G. T., siempre dentro de lo posible; así se tratará en primer lugar de los procedimientos especiales de revisión de los actos y disposiciones reglamentarias de la Administración, para después en segundo término, continuar el desarrollo de la reclamación administrativa ordinaria y el de reposición potestativo, previo al recurso contencioso-administrativo, y, seguidamente, el recurso de reposición potestativo previo al económico, y ya después el recur-

so económico-administrativo en sus dos clases, que constituyen en definitiva presupuestos procesales para el acceso a la vía jurisdiccional que se estudiará en sección aparte. Si bien antes estudiaremos los principios de irrevocabilidad de los actos tributarios y ejecutividad de los actos y disposiciones administrativas para comprender y destacar con toda claridad el otro aspecto de estos recursos administrativos previos que los concibe como una garantía de los derechos de los administrados, en este caso de los sujetos pasivos y responsables del tributo, a cuyo tenor se permite la impugnación legal de los actos contrarios al ordenamiento jurídico.

3. Los principios de irrevocabilidad de los actos tributarios y ejecutividad de los actos o disposiciones administrativas (privilegio de la Administración), la excepción de los recursos y de la suspensión de los actos (garantía de los administrados).

Son principios básicos en Derecho Administrativo y por lo tanto del Fiscal, la irrevocabilidad de los actos administrativos que confieran derechos, además de su ejecutividad inmediata. La Administración no puede volver contra sus propios actos declarativos de derechos subjetivos a favor de los administrados, salvo con apoyo en el recurso de reposición. En otro caso habrá de acudir a la impugnación en vía jurisdiccional previa declaración de lesividad. En estos términos lo dispone nuestro ordenamiento jurídico y de modo concreto en la parcela de Administración local el art. 369 de la L. R. L., cuando expresa que las Autoridades y Corporaciones locales no podrán revocar sus propios actos o acuerdos cuando sean declarativos de derechos subjetivos o que hubieran servido de base a una resolución judicial, salvo al resolver recursos de reposición. Podrán, sin embargo, tratándose de exacciones, rectificar los errores materiales del hecho, y en ciertos casos utilizar la revisión de oficio, por su procedimiento especial de la L. G. T.

El fundamento de estos principios deviene de la presunción de legalidad y veracidad de que gozan los actos y disposiciones administrativas, favorecedora de la certeza jurídica y de la dinámica de la Administración para alcanzar el bien común. De modo concreto el art. 8 de la L. G. T. dispone que los actos de determinación de las bases y deudas tributarias gozan de presunción de legalidad que sólo podrá destruirse mediante revisión, revocación o anulación practicada de oficio o en virtud de los recursos pertinentes. Presunción «iuris tantum» que en consecuencia permite la demostración en contrario, que de ordinario se canaliza a través de los recursos, que como norma general, no suspenden la ejecutividad de los aludidos actos. Ahora bien, estos principios de la irrevocabilidad y de la ejecutividad inmediata de los actos administrativos, admite ciertas excepciones en el ordenamiento jurídico vigente.

A. La irrevocabilidad.

No obstante esta condición esencial de los actos que confieren derechos subjetivos, aparte de la revocabilidad que a la Administración corresponda en virtud del recurso de reposición y de la que se deriva del carácter de ciertos actos, como las licencias (la admiten por esencia cuando otras circunstancias objetivas posteriores lo aconsejen, si bien casi siempre con la correspondiente indemnización, art. 16 del R.S.C.L.) (121), la Ley establece varias excepciones a través de: 1.º Un mecanismo de revisión administrativa, operativa a instancia de parte o bien de oficio, que es preciso exponer; 2.º Recursos previos en vía administrativa, incluida la revisión económico-administrativa en materia fiscal; y por último, 3.º Recursos en vía juris-

(121) Admite la revocación por oportunidad cuando desaparezcan los motivos, sobrevengan circunstancias nuevas o se alteren los criterios urbanísticos. También cuando se otorguen por error.

diccional directa o a través de los anteriores, o sea, los recursos de la jurisdicción contencioso-administrativa de carácter meramente revisorio, que se limitan al control de la legalidad de los actos de la Administración. Naturalmente estas excepciones a medio de recursos son garantías establecidas en beneficio de los administrados y también de la propia Administración, que puede impugnar en vía jurisdiccional sus propios actos previa su declaración de lesividad.

B. *Ejecutividad.*

En cuanto a la ejecutividad de los actos es de notar que se mantienen como norma general (122), pese al ejercicio de los recursos aludidos (arts. 33 y 34 L. R. J. A. E., 45, 101 y 116 L. P. A. y 122 L. J.). No obstante, por vía de la excepción se admite la posibilidad de suspender estos actos administrativos en caso de perjuicio grave o de difícil reparación que de común puede acordar la autoridad administrativa o judicial que conozca de la reclamación o recurso. De ahí la conveniencia de estudiar por separado ambos grupos de excepciones, comenzando por el estudio de los recursos, para después desarrollar la suspensión de los actos administrativos, que con el principio de la «*reformatio in peius*», constituyen materia común a todas las vías de recursos, circunstancia que aconseja en buena sistemática su desarrollo al final de este capítulo.

4. **Cómputo de plazos.**

Antes de estudiar de modo particular las distintas vías de recursos creemos necesario resaltar algunos criterios de la jurisprudencia de nuestro T. S., sobre principios básicos del cómputo de plazos en el derecho administrativo tributario, para así evitar dudas que pudieran surgir a posteriori sobre este tema jurídico concreto, así:

Primero.—Se ha de tener en cuenta que, como norma general, los plazos para recurrir de los actos o disposiciones de la Administración, no comenzarán a correr, como norma general, hasta que se notifiquen o publiquen en forma (salvo los cobros por recibo). Como más adelante se matizará esta cuestión, sólo se recordará ahora que la comunicación al sujeto pasivo y en su caso al contribuyente, habrá de cumplir los requisitos legales y expresar aparte del texto, si la resolución causa estado en vía administrativa y todos los recursos que proceda utilizar, incluso el de reposición aunque sea potestativo, órgano ante el cual han de interponerse y el plazo para ello. En otro caso, la notificación será nula y no producirá efectos, salvo los casos de convalidación previstos en la Ley. Ahora bien, es importante saber que si el interesado utiliza el recurso o los recursos que le señalan como pertinentes, nunca, aunque resulte la vía equivocada, le causará ningún perjuicio en sus derechos y acciones, ya que el error es imputable sólo a la Administración y por lo tanto no le puede dañar (sentencias, entre otras, del T. S., la de 27 de febrero de 1981, Ar. 695, y 2 de mayo del mismo año, Ar. 1.944). Normalmente se declarará la nulidad del recurso improcedente y de todas las actuaciones a partir de la notificación, practicándose otra en forma, que le permita acudir al recurso pertinente.

Segundo.—Que respecto de los plazos señalados por días a contar de uno determinado quedará éste excluido del cómputo el cual empezará a contarse a partir del día siguiente tal como dispone el art. 5 del C. C., siempre que no se establezca otra cosa. Opinamos que se aplicará esta misma regla, aunque el plazo señalado por días abarque noventa o cuatrocientos y que por lo tanto comprenda meses o años. En todo caso, fuera del cómputo civil, se descontarán los días inhábiles. Si los plazos se fijan por meses o por años se computarán de fecha a fecha y cuando en el mes de vencimiento no exista día equivalente se entenderá que termina el último día del mes.

(122) La ejecutividad no existe cuando el acto esté sometido a condición suspensiva, o lo exija su propia esencia o contenido, o esté supeditado a su notificación, publicación o aprobación superior.

Aclara la jurisprudencia que el día de notificación o publicación del acto o disposición impugnado no se computa cuando el plazo se señala por días, pero sí, si se señala por meses, años o plazos más largos. Así la sentencia del T. S. de 9 de marzo de 1982 (Ar. 1.683) declara que los meses «se computarán de «fecha a fecha» y a esta frase no se le puede atribuir otro significado que no sea el entender que el plazo vence el mismo día de la notificación o publicación del mes correspondiente». Por lo tanto, a tenor de este criterio terminante de la jurisprudencia, aunque el precepto exprese, o bien el acto, que el cómputo de meses —igual año— empezará a contar a partir del día siguiente a la notificación expresa o publicación «de fecha a fecha» es lo cierto que comprenderá ese día, dado el reiterado y uniforme criterio de las sentencias del más alto Tribunal. En consecuencia sólo en los plazos establecidos por días no será computable el de la notificación o publicación.

Entendemos en cambio que dicho criterio no es de aplicación cuando la Ley —o el convenio— exprese que el plazo de los meses o años se contará a partir de los dos, tres o más días o a partir de una fecha determinada. Entonces creemos que ha de primar lo pactado, ya que el C. C. sólo prevé los supuestos de señalamiento genérico del plazo por meses o años y por lo tanto salvo que se disponga otra cosa. Además nos encontraríamos ante un plazo mixto señalado en principio por días, por lo tanto de cómputo distinto y subsiguientemente por meses, circunstancia que abonaría idéntica solución.

Tercero.—En los plazos señalados por meses o por años o plazos más largos de modo genérico, conviene hacer constar que nuestro T. S. en la sentencia de 8 de marzo de 1982 (Ar. 1.673) particulariza que: «Si bien el plazo fijado por Ley se computa de «fecha a fecha» —art. 5 del C. C.— y 60-2 de la L. P. A. no es menos obvio que al ser el último día inhábil el plazo se prorroga por entrar en juego el art. 60-2 de la L. P. A., como sucede en el recurso de reposición contemplado».

II.—VIAS ADMINISTRATIVAS DE RECURSOS.

Los recursos administrativos se pueden observar en derecho desde dos perspectivas claramente diferenciadas, una desde el aspecto de las garantías que representan para los derechos de los administrados afectados por los actos o disposiciones administrativas en tanto en cuanto posibilitan el ejercicio de acciones para la posible corrección de las deficiencias legales en que pueda incurrir la Administración; desde otra perspectiva, no obstante, son casi siempre vías previas administrativas impuestas por la Administración como presupuesto para acceder a la vía jurisdiccional; por lo tanto, supone, dada su obligatoriedad, una autodefensa o privilegio de la Administración. Circunstancia que se critica por un sector de la doctrina que aboga, sino por su abolición, sí por relegarlo a un mero carácter facultativo.

A estos procedimientos específicos reguladores de las reclamaciones dirigidas a lograr una resolución justa, les son aplicables, en lo que no sea peculiar, los principios que inspiran el procedimiento administrativo en general para la formación de los actos administrativos, del que en realidad forman parte (género), sin perjuicio por lo tanto de la celeridad y eficacia del impulso de oficio, etc.; se les rodea de las garantías necesarias de audiencia de las partes interesadas, publicidad para ellas de los expedientes, facilidad de acudir y alegar y presentar todos los documentos y medios de prueba necesarios que regula el C. C. y la L. E. C., sin perjuicio del juego de las presunciones que el ordenamiento jurídico establece. Todo dentro del procedimiento contradictorio con intervención y audiencia de los interesados antes de la resolución definitiva; incluso con posibilidad de recusación de los miembros que integran los órganos intervinientes sin perjuicio de su obligada abstención, todo lo cual abona la imparcialidad del procedimiento.

1. Procedimientos especiales de revisión de actos tributarios en vía administrativa.

Estos procedimientos son más sencillos que los reguladores de los recursos de reclamaciones en sentido estricto y son operativos no sólo de oficio por la propia Administración fiscal (revisión de oficio) sino también a instancia de cualquier interesado, salvo los de anulación, según la opinión dominante.

Se regulan por su normativa específica fiscal y sólo en lo no previsto se aplica el procedimiento administrativo general, esto es, en primer lugar la L. G. T. y en su defecto la L. P. A.

Esta revisión sólo comprende los actos administrativos tributarios de organismos dependientes o integrados en el Ministerio de Hacienda, bien de gestión o de resolución de recurso, incluso el económico-administrativo.

Dentro de esta vía de revisión administrativa la L. G. T. distingue tres procedimientos especiales, según afecte la revisión a actos nulos de pleno derecho, a actos simplemente anulables o actos que inciden en meros errores de hecho e ingresos indebidos.

Se critica la facultad de revisión de oficio de la Administración, al ver sólo en ella un privilegio o autodefensa de la Hacienda, acreedora en la relación tributaria. Así Bayón Marín opina que en la llamada revisión de oficio en materia tributaria «la Administración no defiende el orden jurídico, ni pretende restablecer la legalidad, sino que defiende los intereses pecuniarios de la Hacienda en busca de una nueva fuente de tributación». No obstante, otros autores no dejan de ver también la finalidad de defensa de cualquier daño o menoscabo del interés público que debe de primar sobre el interés particular; si bien con toda la restricción y garantías necesarias a los derechos subjetivos afectados. En realidad el tema se sitúa entre el principio de legalidad y el de seguridad jurídica. Si la Administración del Estado ha de ajustarse en su dinámica función a la legalidad, han de crearse al objeto los mecanismos necesarios que garanticen su efectividad, como son los recursos y también debe admitirse, dentro de unos límites racionales, la revisión de oficio para que la Administración pueda, dentro del marco legal —L. G. T.—, declarar la nulidad de un acto ilegal de gestión tributaria y dictar otro, si procede, en su lugar ajustado al ordenamiento jurídico. Claro que en realidad las críticas no se oponen a que la Administración pueda impugnar sus propios actos, previa declaración de lesividad, ante la jurisdicción contencioso-administrativa, sino a que disponga también a la vez de la opción o privilegio del autocontrol que supone la revisión de oficio que le permite la nulidad o anulabilidad de sus propios actos dentro de ciertos límites.

A. *Actos nulos de pleno derecho.*

Son en el derecho administrativo, como recuerda la Sentencia del T. S. de 26 de junio de 1975 (Ar. 3.604), aquellos que presuponen una gravísima conculcación de la legalidad vigente mientras que los anulables o nulos relativos implican una infracción de menor entidad. Los primeros se integran en el art. 47 de la L. P. A., aparte de los que establezca expresamente la Ley, a los segundos se refiere el art. 48 y se tratará de ellos en otro apartado.

Aquí nos interesa el procedimiento especial de revisión de los actos tributarios nulos de pleno derecho que tiene por objeto exclusivamente el comprobar si el acto incurre en nulidad plena o no, para así declararlo con plenitud de efectos.

a) Disposiciones de la Administración General.

Las vías de revisión mencionadas no alcanzan a las disposiciones de carácter tributario dictadas en virtud de la facultad reglamentaria de la Administración gene-

ral, aun cuando un sector de la doctrina administrativa opine que estas disposiciones son también actos administrativos.

Así lo entendemos con base en los siguientes argumentos:

1.º La L. G. T., en el título correspondiente a su capítulo VIII, hace referencia sólo a la «revisión de actos en vía administrativa» sin mencionar las disposiciones generales, no obstante, cuando se quiere se distingue este particular en otros textos legales como en la L. J. que en su art. 1.º, al señalar el ámbito de lo contencioso-administrativo dispone que conocerá de las pretensiones que se deduzcan en relación con los actos de la Administración pública de carácter administrativo y con las disposiciones de categoría inferior a la Ley. Distinción que desarrolla dentro de su contexto cuando regula las peculiaridades de los recursos contra dichas disposiciones generales.

2.º Por el contrario la L. G. T., en todo el capítulo VIII, no contiene ninguna mención a las aludidas disposiciones de carácter general que pudieran dar por supuesto su posibilidad de revisión como examinaremos más adelante y exige en los expedientes la audiencia de aquellas personas a quienes el acto confiera derechos, prueba que permite percibir con nitidez que sólo los actos y no las disposiciones son revisables como se deduce de su contexto que ha de estimarse favorable a nuestra opinión.

3.º Si las disposiciones reglamentarias han de seguir en su elaboración y aprobación un procedimiento con muchas garantías incluso en donde se han de recabar preceptivos informes y dar la publicidad debida, es lógico que no demanden como necesaria una vía de revisión administrativa especial, sobre todo cuando pueden ser derogadas o modificadas en la misma forma y manera en todo o en parte e incluso impugnadas en forma directa en vía jurisdiccional y hasta indirecta a través de sus actos de aplicación individualizada.

4.º La atribución de la resolución de los procedimientos especiales de revisión administrativa en materia tributaria de actos nulos de pleno derecho o anulables al Ministro de Hacienda, es harto elocuente y significativa de que no podrá comprender los decretos del Consejo de Ministros ni órdenes de otros Ministerios ni ser impugnada su propia resolución en el procedimiento económico administrativo que no lo permite dada la categoría del órgano y que además causa estado en vía gubernativa.

Sin embargo lo ya expuesto no es óbice a que las disposiciones generales aun en materia tributarias, nulas de pleno derecho, puedan ser objeto de anulación a través del procedimiento general contenido en el art. 109 y concordantes correspondientes de la L. P. A. cuando incidan en los supuestos señalados en el citado art. 47 o en los previstos expresamente en la Ley. En este caso el procedimiento se acomodará al detalle establecido en la Orden de 12 de diciembre de 1960.

b) Acuerdos impositivos y de regulación de tributos locales.

A nuestro juicio tampoco alcanza la revisión de los actos nulos de pleno derecho o anulables a los acuerdos de imposición y regulación de tributos locales como se desprende de la propia literalidad del título VIII de la L. G. T. y de sus arts. 153 y 154 alusivos sólo a los actos administrativos, en este caso tributarios, ya que a estos efectos son también, pese a su categoría inferior, disposiciones generales. Su elaboración y aprobación está sujeta a una serie de garantías, de publicidad, información para reclamaciones, aprobación inicial por el propio Ayuntamiento en Pleno, con exigencia de mayoría absoluta —sin fiscalización actualmente de los organismos de Hacienda en virtud del imperante principio de la autonomía de las Corporaciones Locales—, publicación de la aprobación definitiva y recursos correspondientes que prácticamente hacen innecesaria la citada vía de revisión.

Así lo enseña la doctrina legal cada vez con mayor matización como se plasma, entre otras, en las Sentencias del T. S. de 22 de abril de 1982 (Ar. 1.993) cuando declara: «que si bien en términos generales las ordenanzas fiscales aunque requieran un acto de aprobación de las Corporaciones Locales, ello no significa que puedan ser calificadas de simples actos administrativos, sino que en tanto en cuanto van dirigidas a la generalidad de los administrados, establecen unas obligaciones tributarias y se dictan en uso de una potestad impositiva, son verdaderas disposiciones de carácter general dictadas en el ámbito de competencia de las Corporaciones Locales».

Sin embargo, como actualmente a tenor de la Ley 40/81 de 28 de octubre, los acuerdos de imposición y el de aprobación de ordenanzas o de sus modificaciones son susceptibles de recurso económico-administrativo, es claro, que las resoluciones de este recurso, cuando sean firmes e incidan en nulidad de pleno derecho, si son revisables en este procedimiento especial y su decisión corresponde al Ministro de Hacienda previo informe del Consejo de Estado, y dando siempre la oportuna audiencia a las Corporaciones Locales.

c) Actos de gestión tributaria general y en procedimientos de recursos.

Son revisables los actos definitivos de gestión fiscal y también los dictados en vía de recurso, incluso en el económico-administrativo. A este último se refiere el art. 62 del R. P. R. E. A. cuando expresa que las resoluciones (se refiere a las firmes) de los órganos económico-administrativos que incurren en nulidad de pleno derecho podrán ser revisadas por los motivos y en la forma determinada en el art. 153 de la L. G. T.

En esta revisión en procedimiento especial, según dispone el art. 153, corresponde al Ministro de Hacienda la declaración de nulidad de pleno derecho, previo dictamen del Consejo de Estado de los actos siguientes:

a) Los dictados por órganos manifiestamente incompetentes.

b) Los que sean constitutivos de delito.

c) Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido para ello o de las normas que contienen las reglas generales para la formación de la voluntad de los Organos Colegiados.

a') Procedimiento.

a'') Iniciación y legitimación.—El necesario procedimiento especial puede incoarse bien de oficio, como ya era tradicional, ya por el órgano que lo dictó o por su superior jerárquico o a instancia de parte como se consagra en la propia Ley en su art. 153 citado (tendrán legitimación las personas cuyos derechos o intereses legítimos sean afectados por el acto). Conviene aclarar que no se confiere la acción ni siquiera a los contribuyentes en general ni mucho menos establece una acción pública para que cualquier ciudadano pueda poner en marcha esta revisión que sólo será operativa cuando se formule de oficio o se inste por persona interesada.

b'') Tiempo hábil.—Al tratarse de una nulidad de pleno derecho la acción no prescribe, el acto no puede convalidarse por el transcurso del tiempo, de donde deviene que se puede abrir el procedimiento de revisión en cualquier momento. La Sentencia del T. S. de 7 de julio de 1978 (Ar. 2.842), señala que el acto nulo de pleno derecho es imprescriptible y revisable «quod nullus est, nullum producit effectum». En realidad al ser en definitiva inexistente es sólo una apariencia que hay que destruir, si así es en efecto, acudiendo a los mecanismos legales.

c'') Garantías. Audiencia de titulares de derechos. Dictamen del Consejo de Estado.—La L. G. T. establece esta revisión con las garantías necesarias entre las que

se encuentra, de un lado, la de que en el expediente se oiga a cualquier persona a cuyo favor aparezcan reconocidos derechos por el acto y por supuesto también podrá personarse en el expediente quien tenga interés, y de otro lado el preceptivo dictamen del más alto organismo consultivo: Consejo de Estado. Una de las peculiaridades más acusadas en este procedimiento especial de revisión de los actos de gestión fiscal, estriba en que la Ley no exige que dicho dictamen sea favorable. Se aparta de la regla general relativa a la nulidad de los actos administrativos establecidas en la L. P. A., como así lo confirma la doctrina legal en múltiples sentencias. Numerosos autores critican con dureza esta peculiaridad que estiman acentúa la autodefensa de la Hacienda Pública en estos procedimientos hasta en contra de la opinión del más alto Órgano consultivo de la nación.

Entendemos que este informe se ha de recabar cuando el expediente esté ultimado para que sea completo, pero siempre previo a su decisión.

d'') Resolución.—La resolución siempre corresponde al Ministro de Hacienda por Orden que deberá ser motivada y expresa y notificar en su caso al interesado, si no obstante no se produce resolución expresa jugará la norma general del silencio administrativo (art. 94 L. P. A.). Por tanto se denunciará la mora después de transcurridos los tres meses y transcurridos otros tres desde la denuncia, podrá ser recurrida la denegación presunta. El recurso, pese a la remisión en bloque que la L.G.T. hace al procedimiento económico-administrativo, será el contencioso-administrativo al tratarse de una resolución del Ministro que agota la vía administrativa, y que además es irrecurrible en la vía económica; si la decisión fue expresa, antes se ha de formular el preceptivo recurso de reposición previo a la vía jurisdiccional, en cambio, si se recurre la decisión presunta no procederá ya la reposición. El recurso, en vía contencioso-administrativa, se interpondrá ante la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo) según Ley 4 enero 1977, dentro del plazo de dos meses, derechos subjetivos que otorgan a partir de la notificación o del día en que se entienda denegado el recurso.

d) Actos de gestión tributaria de las Corporaciones Locales.

Esta vía especial de revisión de los actos de gestión tributaria local supone una excepción al principio de irrevocabilidad de los actos de las aludidas corporaciones acuñado en el art. 369 de la L. R. L.

De acuerdo con el principio de autonomía de las Corporaciones Locales, cristalizado en la Constitución de 1978 y en otras disposiciones urgentes que culminaron en Ley 40/1981 de 28 de octubre (suprimió el control de los actos fiscales de dichos entes), entendemos que en toda la materia de exacciones locales esta revisión es siempre de la competencia de la entidad local a que corresponde el órgano que dictó el acto.

El procedimiento ha de iniciarse por acuerdo de la Corporación Local. En los impuestos municipales como el aquí tratado el Ayuntamiento en sesión plenaria por sí o por estímulo de otro órgano o a instancia de cualquier interesado.

Cumplido el trámite en el expediente y oídas todas aquellas personas a quienes el acto confiere derechos y recibido el referido informe del Consejo de Estado se dictará la procedente resolución motivada, declarativa o no, de la nulidad absoluta, por el Ayuntamiento en Pleno.

Este acuerdo podrá recurrirse en vía económico-administrativa ante su órgano superior el Ministro de Hacienda, por ser preceptivo en el expediente el informe del Consejo de Estado. Todo sin perjuicio de la reposición facultativa.

B. *Actos anulables.*

a) *Idea general.*

Son anulables los actos administrativos que infringen el ordenamiento jurídico incluso por desviación de poder no comprendidos en el art. 47 de la L. P. A., que determina los actos nulos de pleno derecho. La regla general es la anulabilidad y la excepción la nulidad plena. Es muy importante la distinción ya que el acto nulo de pleno derecho es inexistente e imprescriptible; puede revisarse o impugnarse en cualquier tiempo y nunca convalidarse o subsanarse.

Dentro de la anulabilidad, el ordenamiento administrativo hace dos distinciones especiales, una relativa a los actos que incidan en defecto de forma prevista en el art. 48-2 de la L. P. A., en donde se aclara que dichos defectos sólo determinan la nulidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a indefensión de los interesados, y otra la de los actos que sean manifiestamente contrarios a la Ley, que es precisamente cuando atañen a tributos a los que se refiere este procedimiento especial de revisión, extensivo también a los casos en que se prueben otros elementos del hecho imponible ignorados por la Administración.

En el derecho fiscal la revisión especial para la anulación de los actos de gestión tributaria de conformidad con lo dispuesto en el art. 154 de la L. G. T., es muy limitada y no podrá iniciarse el procedimiento especial a instancia del interesado sino que sólo se admite la revisión de oficio.

b) *Actos que comprende.*

Quedan marginadas de esta revisión las disposiciones generales de la Administración General y Local por las razones ya expuestas.

No es suficiente que el acto sea anulable, es preciso a la vez que se encuentre en uno de los supuestos siguientes:

1.º Que se estime que infringe manifiestamente la Ley (la doctrina legal enseña que la ilegalidad manifiesta es la palmaria que se desprende de la mera lectura del precepto en comparación con el acto, sin necesidad de interpretación de ningún tipo).

2.º Cuando se aporten nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto objeto de revisión.

Lógico porque la ilegalidad tanto puede arrancar de la norma aplicada como de la apreciación de los hechos.

Se debe matizar que sólo podrán ser objeto de esta revisión los actos de gestión tributaria tanto liquidatoria como recaudatoria, incluso los de comprobaciones de valores en su doble aspecto de fijación de bases y comprobación de valores en sentido estricto, con independencia de la liquidación. Se excluyen, en cambio, las resoluciones, de ahí que no sean susceptibles de esta revisión de anulabilidad las resoluciones de los recursos económicos administrativos tal como se dispone en la L. P. E. A. y en el R. P. R. E. A. La revisión se refiere a los actos definitivos. Los de carácter provisional no necesitan, por su naturaleza, de esta revisión especial.

Respecto de la revisión de los actos contemplados en el apartado b) del aludido art. 154 se ha de resaltar:

Primero. — Que ha de recaer de forma indefectible sobre un elemento del hecho imponible, que ha de ser íntegramente ignorado por la Administración al dictar el acto objeto de revisión, contra un sujeto pasivo determinado (en cuanto a la precisión de estos elementos objetivos y subjetivos del hecho imponible nos remitimos a

los anteriores capítulos respectivos). La resolución anuladora obligará a abrir un nuevo expediente de gestión para dictar el nuevo acto que tenga en cuenta el nuevo elemento del hecho imponible.

Segundo.—Otro condicionamiento que ha de concurrir para la operatividad de este apartado b) es que este elemento del hecho imponible descubierto ha de ser íntegramente ignorado por la Administración al dictar el acto objeto de revisión, tal como reza el texto legal.

El T. S. matiza que la referencia a la Administración no es general a sus diversos organismos, sino específico y por lo tanto sólo al órgano que dictó el acto de gestión (sentencia T. S. 12 de abril de 1973). La ignorancia ha de ser total, no parcial o insuficiente, lo que permitirá ya la diligente actividad investigadora.

c) Requisitos y plazo hábil.

La revisión se ha de iniciar antes de transcurrido el plazo hábil para ello. Algún sector de la doctrina estima que el plazo es de cuatro años que la L. P. A. establece para la anulabilidad de los actos, no obstante, otro sector de la doctrina opina, a nuestro juicio con más fundamento, que el plazo será en general el de cinco años —diez en el Impuesto de Sucesiones— establecido para la prescripción en general del derecho a liquidar el pago de la deuda, el importe de las sanciones, o sea, los supuestos previstos en el art. 64 de la L. G. T. que señala los plazos y sus cómputos.

d) Iniciación del expediente.

Aunque la iniciación del expediente de revisión por la oficina gestora ha de ser de oficio en realidad no existen razones de peso para que prime todavía esta restricción, que supone en realidad una previa y necesaria calificación. En todo caso cualquier persona interesada y, por supuesto organismo, puede estimular a la Administración, bien por denuncia, derecho de petición, etc., para que abra el correspondiente procedimiento de revisión por anulabilidad de los aludidos actos.

e) Audiencia de interesados.

En el expediente es preceptivo oír a los interesados dentro de los que se comprende, claro está, a las personas a quienes el acto confiere derecho o tengan algún interés aunque no sea material.

f) Procedimiento y resolución.

a') Actos de gestión tributaria general.

El expediente de revisión se tramitará en la oficina gestora bajo la dependencia del Ministro de Hacienda, quien dictará en definitiva la resolución, por sí o por el Director General del ramo que corresponda en quien delegue igual que si fuese el Ministro (art. 32,2 L. R. J. A. E.). Una vez ultimado y oídos los interesados, decidirá por resolución motivada sobre la nulidad o no del acto. Su resolución expresa o presunta podrá ser impugnada en la vía jurisdiccional contencioso-administrativa de la misma forma que la declaración de nulidad de pleno derecho, ya expuesta, a la que nos remitimos. Previamente será necesaria la preceptiva reposición ante el mismo órgano.

b') Actos de gestión tributaria de las Corporaciones Locales.

Son escasas las peculiaridades. Por supuesto la competencia del expediente para la anulabilidad de estos actos corresponde a la Corporación local de donde emane el acto objeto de revisión. En consecuencia se iniciará la revisión de oficio por el Ayuntamiento en pleno, sin perjuicio de que otro órgano o personas interesadas estimulen previamente su acción.

Se revisarán los actos de gestión tributaria en materia de exacciones locales en la forma determinada en el art. 154 de la L. G. T., ya expuesta. Se resolverá por el Ayuntamiento en pleno una vez cumplidos los trámites legales, especialmente la audiencia de los interesados.

La resolución es recurrible, sin perjuicio de la reposición facultativa, ante el T.E.A.P. que corresponda. A través de esa vía podrá intervenir en especiales casos, el Ministro de Hacienda, como Organismo superior de ese procedimiento, ya que los actos de resolución del Tribunal Económico no son revisables por anulabilidad en otras vías especiales examinadas.

C. Errores de hecho e ingresos indebidos.

a) Errores de hecho.

a') Concepto general.

Indica la Ley que la Administración rectificará en cualquier momento de oficio o a instancia del interesado los errores materiales y de hecho y los aritméticos siempre que no hubieran transcurrido cinco años desde que se dictó el acto objeto de rectificación (art. 156, L. G. T.), como son los padecidos en la declaración tributaria, las equivocaciones aritméticas al liquidar, el señalamiento equivocado de tipo que no corresponda al concepto liquidado, la duplicidad del pago, etc., que son errores materiales o de hecho evidente.

Para la subsanación la Ley concede un plazo superior y un procedimiento distinto a los supuestos previstos para los casos en que se discuten errores de derecho. Ello no quiere decir que el contribuyente no pueda impugnar directamente el acto de error de hecho en la vía económico-administrativa, sino simplemente que puede optar por cualquiera de ellas, hasta el extremo de que aunque haya transcurrido ya el plazo de quince días señalados por la Ley para la reclamación económico-administrativa, podrá acudir a este otro procedimiento, en tanto y en cuanto no haya transcurrido el plazo de cinco años que la Ley fija para este procedimiento específico (que el Ordenamiento tributario regula en los arts. 155, 156 y 157 de la L. G. T.).

La jurisprudencia matiza la distinción entre errores de hecho y de derecho en el sentido que sientan las directrices siguientes:

La doctrina general sobre la distinción entre errores de hecho y derecho, alcanza actualmente un criterio jurídico claro y definitivo, como se concreta en la Sentencia de 6 de febrero de 1975 (Ar. 515) cuando precisa, respecto al error de hecho, las distintas normas dictadas sobre él (cita entre otros el art. 59 del R. P. R. E. A. de 1959; arts. 111, 117 y 128 de la L. P. A.; arts. 79, 108, 116, 156 y 171 de la L. G. T.; art. 369 de la L. R. L.). La sentencia dando por supuesto que el concepto legal del mismo se ha limitado a referirse a errores materiales de hecho o aritméticos, dice «que ha corrido a cargo de la jurisprudencia la tarea de precisar la esencia de tales errores, caracterizados como aquellos que versan sobre un hecho, cosa o suceso, esto es, sobre una realidad, independiente de toda opinión, criterio particular o calificación (Sentencias de 15 y 22 de febrero de 1916, 21 de diciembre de 1923), estando excluido de su ámbito todo aquello que se refiera a cuestiones jurídicas, apreciación de la trascendencia o alcance de los hechos indubitados, valoración legal de las pruebas, interpretación de disposiciones legales y calificaciones que puedan establecerse (Sentencias 19 de mayo de 1958, Ar. 2.261; 14 de mayo y 17 de diciembre de 1965, Ar. 2.766 y 5.757)» y continúa matizando que ha descartado la existencia de error de hecho cuando se plantea la aplicabilidad o inaplicabilidad de una disposición legal cualquiera que sea el criterio que acerca de ello se sostenga (Sentencia 19 de mayo de 1958); así como cuando se pone en juego un problema de interpretación contenido y aplicación de una norma (Senten-

cia 17 de diciembre de 1965), ya que los errores de hecho sólo pueden referirse a lo que tiene una realidad, independiente de toda opinión, mientras que los de derecho se derivan de las diversas interpretaciones de las Leyes y demás disposiciones de carácter general. Por lo tanto, cuando sea preciso interpretar un precepto legal, el error debe ser calificado como jurídico, no de hecho.

b') Procedimiento: tributos generales.

El procedimiento consiste simplemente en que el interesado dentro de los cinco años de producirse el error, ha de presentar ante el ente impositivo en la oficina correspondiente, normalmente la Delegación de Hacienda que comprenda, una simple instancia explicativa del error. La decisión se dictará previa instrucción y audiencia del interesado.

c') Efectos de la resolución.

Contra el acto resolutorio del procedimiento de rectificación de errores, es, en bloque, viable el recurso económico-administrativo al que se remite la normativa de la L. G. T. regulada de los procedimientos especiales de revisión (art. 157, L.G.T.).

Cuando la Administración advierte el error, debe incoar de oficio un expediente sumario a propuesta de la oficina gestora de la Intervención y oído siempre el interesado, decidirá lo procedente.

b) Ingresos indebidos.

La devolución de la cantidad ingresada de forma indebida en los ingresos del Estado, se ajustará a las normas generales sobre devolución de ingresos indebidos.

En último término, la L. G. T. regula, en el Capítulo VIII, la devolución de ingresos indebidos a nuestro juicio con falta de sistemática, ya que en realidad no responde a un procedimiento de revisión, sino que simplemente se trata de ejecutar la revisión ya ordenada y reintegrar al interesado los ingresos que resulten improcedentes como mera consecuencia de la anulación del acto.

La L. G. T. dispone que reglamentariamente se regulará el procedimiento que deben seguir los sujetos pasivos o responsables y sus herederos, causahabientes que tengan derecho a la devolución y forma de su realización que podrá hacerse mediante compensación (art. 155).

c) Subsanación de errores y devolución de ingresos indebidos en materia de exacciones locales.

En estos casos, aparte de la normativa general de la L. G. T., se aplican en lo que no se contradiga el procedimiento señalado al efecto en los arts. 248 y siguientes concordantes del R. H. L. aplicables a los ingresos indebidos, errores y multas condonadas.

Se dispone que los contribuyentes que se creyeran con derecho a devolución de cantidades ingresadas por duplicidad de pago o por notorio error de hecho imputable a la Administración o al contribuyente, ya afecte a la declaración tributaria, equivocación aritmética al liquidar o aplicación de tipos impositivos que no correspondan al concepto liquidado, podrán solicitar de la Corporación respectiva, las rectificaciones y devoluciones consiguientes.

Estas reclamaciones habrán de presentarse dentro del plazo de los cinco años a partir del ingreso efectuado o comisión del error.

Con la instancia se acompañará el recibo o justificante correspondiente al pago. El Reglamento se extiende en detalles sobre los distintos supuestos que pueden presentarse sobre este particular.

En el expediente sobre devoluciones de ingresos indebidos, una vez acreditada la procedencia, se ordenará el pago sin nueva gestión del interesado.

Más adelante el Reglamento matiza condicionamientos legales para su efectivo cumplimiento.

D. *Normas comunes a estos procedimientos de revisión.*

1.^a La L. G. T. dispone, en su art. 157, una remisión en bloque a la vía económico-administrativa respecto de los recursos contra las resoluciones de estas revisiones especiales. No obstante, ya dejamos sentado cómo las resoluciones declarativas de nulidad plena o anulabilidad en materias de tributos generales por proceder del Ministro de Hacienda a quien se atribuye la competencia, bien decida por sí o por delegación en el Director del ramo a quien corresponda, son recurribles en vía jurisdiccional contencioso-administrativa ante las Salas de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Ley 4 enero 1977), previa reposición preceptiva, ya que la resolución causa estado, y no es recurrible en vía económica, y aunque así no fuese, lo exigiría la jerarquía del órgano, sin que sea lógico admitir un recurso económico ante el mismo Ministro de Hacienda, órgano superior en dicha vía o ante un órgano inferior, Tribunales Económico-Administrativos. Así lo confirma la doctrina legal en la sentencia del T. S. de 22 de octubre de 1979 (Ar. 3.373). Únicamente cuando la revisión afecte a los actos de gestión de las Corporaciones locales, de la competencia del Ayuntamiento pleno, sus resoluciones serán recurribles en vía económica-administrativa los actos nulos de pleno derecho ante el Ministro de Hacienda como órgano económico superior, al ser preceptivo el informe del Consejo de Estado y ante el T. E. A. P. los anulables y desde luego, sin duda, los de revisión de los errores de hecho o devolución de ingresos indebidos.

2.^a No serán en ningún caso recurribles los actos administrativos confirmados por sentencia judicial firme.

3.^a Las tres vías especiales de revisión de actos tributarios no son preceptivas, sino facultativas; en consecuencia, el particular interesado o la propia Administración Estatal, podrán acudir o no a estas vías especiales sencillas o utilizar las ordinarias o específicas que establezca la Ley.

4.^a Estas vías especiales son, en su contenido, de interpretación estricta o restringida, por eso el art. 159 de la L. G. T. insiste en la aplicación rígida de estos procedimientos, e indica que «fuera de los casos previstos en los arts. 153 al 156 la Administración tributaria no podrá anular sus propios actos declarativos de derecho y para conseguir su anulación deberá acudir a la previa declaración de lesividad para el interés público y posterior impugnación ante la vía jurisdiccional contencioso-administrativa.

Así lo confirma la jurisprudencia del Tribunal Supremo cuando afirma que la revisión especial de los actos nulos de pleno derecho o nulos relativos sólo podrá declararse en los casos previstos en los arts. 153 y 154 de la L. G. T. (Sentencia del T. S. 29 de noviembre de 1979) Igual criterio domina sobre el procedimiento de revisión general administrativa de los actos nulos de pleno derecho al amparo de los arts. 109 y 47-1 L. P. A. aplicables a las Corporaciones Locales (sentencia del T. S. de 26 de marzo de 1981, Ar. 1.360).

Abunda en la misma idea sobre recursos de revisión administrativa la Sentencia del T. S. de 13 de febrero de 1976 (Ar. 1.088) al declarar sobre revisión de errores que el art. 111 de la L. P. A. —igual el 156 de L. G. T.— «no encierra una nueva posibilidad de revisión de oficio de los actos administrativos aparte de los proporcionados en los arts. 109 y 110, sino una potestad de alcance mucho más limitado en cuanto sólo arbitra una fórmula para evitar que simples errores patentes, pervivan y produzcan efectos desorbitados o necesiten para ser eliminados de la solemnidad de un proceso de revisión»; por eso mismo debe ceñirse a los casos en que el propio acto revele una equivocación inminente por sí mismo y manifiesta de mero hecho o erróneo.

2. Reclamaciones administrativas contra actos «ex novo».

A. Reclamación general sobre: declaración de prescripción del derecho a liquidar o de la deuda tributaria, de no sujeción o de exenciones o bonificaciones tributarias.

En esta materia de tributos locales, y de modo concreto del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos, es viable y necesario en ciertos casos la utilización directa ante el ente impositivo —Ayuntamiento— de pretensiones relacionadas con el impuesto, dirigida a provocar un acto «ex novo» —al menos una vez realizado el hecho imponible—, de suerte que, producido éste en forma expresa o tácita, quedemos situados ya ante un acto de gestión fiscal, susceptible «ex post» de recurso económico-administrativo directo, y a ultranza del recurso jurisdiccional, todo ello sin perjuicio de la opción a formular el recurso de reposición potestativo previo.

Estas pretensiones pueden ser dirigidas, entre otras, a obtener del Ayuntamiento la declaración de un beneficio fiscal —exención total o parcial bonificación, etc.— o de la prescripción del derecho a liquidar o de la deuda ya liquidada, etc. Ya que el contribuyente o sustituto pueden tener interés en que el Ayuntamiento declare estos beneficios fiscales para evitar y corregir futuras liquidaciones indebidas o bien para acreditar la extinción por prescripción de la deuda tributaria y así poder conseguir la inscripción de los terrenos o derechos reales afectados en el Registro de la Propiedad.

B. Forma de iniciar la pretensión y provocación del acto administrativo.

En estos casos, le bastará a la persona legitimada dirigir un simple escrito al Ayuntamiento competente, interesando la pretensión, expresivo de los datos necesarios y con aportación de los documentos precisos para su decisión; datos o documentos que, de no acompañarlos con el escrito, el Ayuntamiento podrá recabarlos de los interesados en cualquier momento del expediente administrativo.

C. Resolución.

Realizadas las investigaciones oportunas y con previa audiencia del interesado, el órgano competente procederá a adoptar la adecuada resolución.

a) Resolución expresa.

Notificada en forma esta resolución, podrá ser recurrida por el interesado directamente en la vía económico-administrativa o bien puede interponer contra la misma el recurso de reposición potestativo, en el plazo de quince días a contar del siguiente al de la notificación del acto, igual que si se tratase de un acto de gestión debido a la iniciativa del Ayuntamiento.

Si se interpone la reposición administrativa, lo será a todos los efectos, y se entenderá desestimada si dentro de los quince días hábiles siguientes no se notifica su resolución; en este caso puede recurrirse la resolución tácita en vía económico-administrativa. No es ocioso recordar la conveniencia de no dejar la interposición de este recurso para última hora, con objeto de evitar posibles emergencias que pudieran perjudicar el recurso. Tampoco debe confiar el recurrente o descansar en posibles referencias oficiosas sobre el éxito del recurso, sino que lo prudente es interponer la reclamación económica para así no estar a merced de que se dicte una resolución expresa, que si no se produce, vetará el recurso. Si en efecto se produce la resolución expresa favorable al interesado, podrá aceptarla y al entender satisfecha su pretensión, renunciar al recurso en vía económico-administrativa, que al ser gratuito no le parará ningún perjuicio. Si la denegación de la de reposición se hace de forma expresa será recurrible al económico y si ya existe reclamación contra la denegación presunta es ampliable el recurso, de forma facultativa.

b) Resolución tácita: previa denuncia de la mora y expresa tardía.

Si el Ayuntamiento no dicta resolución expresa ante la primera petición entendemos que regirán las normas específicas de procedimiento administrativo local y como supletorias las de la L. P. A.; de ahí que, transcurridos tres meses sin resolución, podrá el interesado denunciar la mora y transcurridos otros tres meses, ya puede interponer el correspondiente recurso económico-administrativo dentro del año a contar desde el día siguiente a la fecha del escrito denunciador de la mora (igual de fecha a fecha, pues entonces se cuenta ya como inicial el día siguiente), pues al recurrirse el acto desestimatorio presunto, no cabe ya la reposición. Si durante este tiempo se dicta por el Ayuntamiento resolución expresa, empezará a contarse el plazo para recurrir desde el día siguiente al de su notificación, conforme a lo establecido en la Ley para interponer el recurso ante el T. E. A. P., o bien el de reposición potestativo previo ante el Ayuntamiento.

Cierto que si no se dicta resolución expresa, a lo que está obligado el Ayuntamiento, el interesado podrá optar por recurrir el acto desestimatorio presunto o esperar a que el Ayuntamiento dicte decisión expresa y la notifique en forma, incluso puede tratar de exigir que el Ayuntamiento cumpla con la obligación de resolver expresamente empleando los medios legales a ello conducentes. No obstante, ante la falta de concreción y eficacia práctica de estos medios, o sea, de garantía efectiva de su cumplimiento, lo aconsejable es que el interesado haga uso de la técnica jurídica del silencio administrativo ya expuesta para evitar el riesgo cierto de que perjudique su recurso la negativa del Ayuntamiento a dictar de modo expreso la decisión.

Sólo resta matizar ahora que cuando el interesado opte por esperar la decisión expresa, no juegan los plazos que para recurrir el acto presunto señala la Ley y en consecuencia, aunque transcurra el año, no pierde el recurso si se dicta resolución expresa. Ahora bien, una vez dictada, tendrá que recurrirla en el plazo legal de quince días a contar desde el siguiente a su notificación válida como lo proclama la doctrina legal: entre otras, la Sentencia del T. S. de 10 de abril de 1972 (Ar. 2.237), que descansa en el verdadero significado del silencio administrativo y declara: «que el transcurso del plazo concedido por la Ley a la Administración para resolver sin que ésta lo efectúe, ni la libera de su obligación de pronunciarse expresamente ni significa resolución del expediente, sino simplemente abre la posibilidad de que el particular pueda acceder a la vía jurisdiccional (en el caso estudiado a la vía económico-administrativa), mas si no lo hace, no decae en su derecho a recurrir cuando la decisión expresa sea formulada y entonces el plazo para entablar el recurso contencioso (aquí económico-administrativo), habrá de contarse a tenor del citado art. 125-2 de la L. P. A., desde la notificación del acto expreso, sin que pueda alegarse que este acto es reproducción de un acto anterior ya consentido, por no ser obligado que dicho acuerdo se produzca dentro de los tres meses a que se refiere el número uno del referido precepto», dado que es la directriz que impera en la jurisprudencia interpretativa del silencio administrativo, que supera la línea anterior amparada en la seguridad jurídica, de las Sentencias de 13 de diciembre de 1961, 6 de marzo de 1962 y 18 de mayo de 1964, esta última inserta en el Ar. 3.040 y establece la nueva línea en las Sentencias de 6, 16 y 26 de junio de 1965 (Ar. 1.251, 1.380 y 3.347), 17 de mayo de 1967 (Ar. 3.465) y 7 de noviembre de 1969 (Ar. 4.966), en las que con base en la Exposición de Motivos de la L. J., sostienen que el interesado, ante el silencio administrativo, puede facultativamente combatir la desestimación tácita presunta o esperar a que se dicte resolución expresa, cualquiera que sea el momento en que esto ocurra, ya que es deber de la Administración, incluso con responsabilidad personal, decidir de modo expreso.

D. Comentario a la Sentencia del T. S. de 17 de mayo de 1980 (Ar. 921).

Esta Sentencia aborda una faceta de este interesantísimo tema a través de una pretendida exención sobre el impuesto municipal de radicación, solicitada después de la firmeza de la ordenanza y antes de girarse la liquidación, por el Colegio Oficial de Farmacéuticos de O.; Sentencia desestimatoria del recurso contra el acuerdo del T. E. A. P. que se declaró incompetente.

Insiste la sentencia en dos cuestiones: en primer lugar, que la jurisdicción contencioso-administrativa a tenor del art. 1.º de la L. J., exige para su actuación la existencia de un acto previo expreso o tácito o una disposición de carácter general cuya anulación o mantenimiento se pretende; disposición general o acto que hay que subsumir en el ordenamiento jurídico, para decidir si está o no conforme con él, y lo mismo ocurre con la jurisdicción económico-administrativa, ya por la definición del art. 165 de la L. G. T. y los arts. 1 y 44 del R. P. R. E. A. de 1959, de donde se deduce la necesidad de que exista un acto previo cuya adecuación, o no, a derecho se va a discutir; por lo tanto ha de concluirse que la ausencia del acto, determina la improcedencia de actuación de una u otra jurisdicción que, sin acto operarían en el vacío; y en segundo lugar, que esos actos no pueden producirse como y cuando los administrados quieran, sino que han de ajustarse estrictamente a los momentos y normas establecidas para impugnar las disposiciones de carácter general o los actos singulares que se dicten en aplicación de ellas, de forma que pasado el plazo de impugnación de una disposición general será extemporáneo por tardía cualquier recurso que contra ella se interponga por haber quedado firme y consentida, y por el contrario, antes de girarse una liquidación no podrá impugnarse ésta por no existir acto; en consecuencia, al dejar el apelante firme y consentida la ordenanza reguladora del arbitrio de radicación, su petición de exención antes de que se gire a los afectados la correspondiente liquidación hace imposible y extemporáneo por tardío o prematuro su recurso, aun al amparo del art. 165 de la L. G. T. que aun cuando permite interponer reclamaciones económico-administrativas contra los actos que con carácter previo deniegan el régimen de exenciones, hay que interpretarlo dentro del ordenamiento jurídico, que es un todo orgánico, sin olvidar que existe cierto régimen de exenciones que precisa de previa solicitud para su otorgamiento, que claramente en caso de denegación, es perfectamente recurrible.

Creemos que en términos generales es correcta la tesis de la Sentencia que no rechaza en realidad nuestra teoría al exigir el previo acto para recurrir expreso o tácito; sin embargo, creemos peligrosa la generalización indebida de algún razonamiento expresado «obiter dictum» relativo a los límites de la jurisdicción revisora en cuanto a la prohibición de hacer declaraciones sobre actos de futuro. Ciertamente el carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa y lo mismo de la jurisdicción económica, aunque se trate de revisión administrativa, exige la existencia de un acto previo expreso o presunto; es obvio, pues, que no se puede pretender directamente antes estas jurisdicciones la revisión de un acto que no existe. Ciertamente también que no es posible obtener en esas sendas vías de recurso, resoluciones o sentencias que impliquen declaraciones de futuro. Ahora bien, entendemos que en materia tributaria el sujeto pasivo no es quien para apreciar por él mismo una exención o no sujeción fiscal o la prescripción del derecho a liquidar una exacción o deudas ya liquidadas, función de gestión fiscal que corresponde al ente impositivo, pero ello no supone tampoco que no pueda hacer valer los derechos que también le corresponden en la compleja relación tributaria con base en un interés legítimo y directo, siempre que dimanen de hechos impositivos ya realizados, esto es, pretéritos, no futuros. Quiere decirse que si la Ley dispone la prescripción del derecho a liquidar o de la deuda tributaria ya liquidada, de modo automático por el mero transcurso del plazo legal, y que la Administración tiene obligación de declararlo así, incluso de oficio, parece claro que, transcurrido el plazo, sea perfectamente viable

que el sujeto pasivo se pueda dirigir al ente impositivo, en este caso al Ayuntamiento, en correcta petición de que cumpla con su obligación y declare prescrita la deuda tributaria, y para el caso de que el Ayuntamiento no lo declare así de modo expreso y responda con el silencio, entendemos que el interesado podrá recurrir, cuando se cumplan los requisitos legales, esa desestimación presunta. Por lo tanto, nos encontraremos con un acto de gestión tributaria presente, expreso o tácito, susceptible de los recursos legales que son garantía del administrado y de la propia Administración. Sin que de ninguna manera pueda quedar vedada la vía económico-administrativa so pretexto de que todavía no se giró una liquidación que sería incluso ilegal girarla y en todo caso inútil y antieconómica. Sin que tampoco sea obstáculo, conforme a la Ley, el que no se haya interpuesto recurso directo contra la ordenanza cuya anulación no se pretende, ni tampoco el que se hubiere interpuesto sin éxito. Por el contrario, podrá hacer valer su derecho ya nacido, ya que no hay derecho sin acciones; máxime cuando se refiere a realidades presentes y no futuras. Lo mismo cabe decir sobre el planteamiento de un problema de autoliquidación fiscal, hoy recurrible en vía económica, solicitada después de producirse el hecho imponible o de un beneficio fiscal o una sujeción, aunque la petición no sea constitutiva, para así evitar actos de gestión fiscal inútiles como sería la liquidación, siempre, claro está, que se produzca en momento oportuno y no caprichoso. Si el contribuyente, al producirse el hecho imponible, tiene obligación de declarar —a veces a autoliquidar—, parece lógico que pueda también, dentro de plazo legal o fuera de él, alegar la exención o no sujeción sin esperar a la liquidación ni autoliquidación sólo procedente en caso denegatorio total o parcial. En todo caso los derechos del contribuyente no pueden quedar inoperantes o supeditados a que el Ayuntamiento se decida a girar la liquidación.

Lo que no es viable es acudir directamente con la pretensión al T. E. A. P. ante la ausencia de acto administrativo preciso.

Tampoco se puede olvidar que en el caso enjuiciado en la Sentencia del T. S. se trata de un apelante Colegio Oficial profesional que no impugnó la ordenanza y cuya legitimación para recurrir actos de liquidación concreta a los titulares farmacéuticos es dudosa y mucho más una petición genérica de exención para un grupo de profesionales cuyos intereses defiende.

E. Reclamación administrativa previa y obligatoria en materia de autoliquidaciones.

Por último vamos a referirnos especialmente a este recurso administrativo previo y obligatorio en materia de autoliquidaciones regulado de modo específico y especial en el nuevo R. P. R. E. A. de 20 de agosto de 1981, como consecuencia del R. D. L. 2.795/1980 de 12 de diciembre sobre procedimientos económico-administrativo, que permite recurrir en vía económica los supuestos de autoliquidaciones repercusión y retenciones tributarias, materias de concreto interés para el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, que permite y obliga ya, en cierto modo, al sistema de autoliquidaciones, tan en boga en el derecho tributario actual, y que presenta también interesantes cuestiones de retención y sobre todo de repercusión del impuesto que son temas de derecho vivo fiscal.

Obvio, que este procedimiento especial sólo es viable en el caso de que se haya presentado una autoliquidación ante el órgano gestor y que estará legitimado, naturalmente, el sujeto pasivo que la haya presentado para solicitar su confirmación o rectificación. Fuera de estos casos procederá, aun antes de transcurrir los seis primeros meses, cualquier petición sobre su complementación, corrección de errores, etc., a tenor de lo dispuesto en el art. 38 de la L. J. y 94 de la L. P. A. por el procedimiento administrativo ordinario. Si existe una exención o no sujeción o prescripción, ya no procede formular la autoliquidación sino un escrito ante el órga-

no gestor con explicación cumplida de estas circunstancias, siempre que se haya producido ya el hecho imponible, en la forma y procedimiento previsto para la provocación de actos ex-novo.

El nuevo R. P. R. E. A. expresa en su art. 121-1 sobre la reclamación administrativa previa y obligatoria en materia de autoliquidaciones que «cuando los sujetos pasivos pretendan impugnar en vía económico-administrativa alguna autoliquidación por ellos formulada, deberán previamente instar de los órganos de gestión su confirmación o rectificación. La solicitud deberá hacerse una vez transcurridos seis meses y antes de cumplirse un año desde la presentación de la autoliquidación, la cual se entenderá confirmada por silencio administrativo si en el plazo de un mes no se resuelve expresamente la petición». Lógica la espera de seis meses para impugnar la autoliquidación con objeto de dar tiempo al Ente impositivo para su comprobación.

Entendemos que la desestimación de la impugnación por silencio positivo constituye una decisión administrativa recurrible equiparable a todos los efectos a la decisión expresa que ya no podrá ser modificada por la Administración sino por las vías legales de excepción.

La reclamación deberá interponerse en el plazo de quince días desde que la resolución expresa, en su caso, sea notificada al sujeto pasivo o se confirme la autoliquidación por silencio administrativo.

La gran peculiaridad de este recurso preceptivo y previo ante el órgano de gestión ante quien se presentó la autoliquidación —en la exacción tratada el Ayuntamiento o Ente impositivo— es provocar, después de un período de tiempo de seis meses y antes del año, un acto «ex novo» de confirmación o de rectificación de la autoliquidación. Precisamente este acto de gestión expreso o presunto es el después recurrible, en su caso, ante el T. E. A. P. competente.

Respecto de las otras dos materias de repercusión o retención fiscal el mismo Reglamento establece como potestativa la reposición previa a la vía económica, por la que se estudiará en el lugar correspondiente.

3. Recurso de reposición potestativo previo a la vía jurisdiccional contencioso-administrativa.

A. Reposición contra disposiciones de la Administración General.

El recurso de reposición previo al contencioso-administrativo es preceptivo como norma general para acceder a la vía jurisdiccional aludida y sólo por excepción es potestativo en algunos casos. El recurso preceptivo queda prácticamente marginado de este trabajo por no ser casi de aplicación en materia de tributos locales. En cambio el potestativo nos interesa desde el momento en que puede utilizarse como previo a la vía jurisdiccional en el caso de que se impugnen disposiciones reglamentarias de la Administración General, que pueden afectar a impuestos municipales como es el establecido sobre el incremento de valor de los terrenos.

Cierto que el interesado legitimado puede recurrir estas disposiciones de forma directa ante la jurisdicción contencioso-administrativa, tal como establece el art. 39-1 de la L.J., sin perjuicio de que en su caso pueda impugnar los actos de aplicación individualizados. No obstante, como el interesado puede optar por interponer con carácter previo la reposición facultativa, es por lo que nos interesa especialmente su estudio (123).

(123) Es de notar que fuera de los casos comprendidos en el art. 39-1 de la L. J., como sucede en la legitimación individual al amparo del párrafo tercero del mismo artículo, el recurso de reposición tiene carácter preceptivo, según la interpretación jurisprudencial del art. 53 e) de la misma Ley (Sentencia, entre muchas, de 9 de febrero de 1981, Ar. 324).

Si el interesado interpone recurso repositorio, lo ha de hacer ante el mismo órgano que dictó la disposición, y ya queda vinculado a este recurso con todas sus consecuencias (124). Se regirá por las mismas reglas que si fuera obligatorio; por lo tanto habrá que esperar a que se dicte resolución expresa o que se entienda desestimado tácitamente el recurso —no se denuncia la mora— para poder recurrir esta resolución expresa o tácita ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

B. Plazo de interposición y su cómputo.

Dispone el art. 52-2 de la L. J. que su interposición se hará en el plazo de un mes a partir de la notificación o publicación de la disposición que se impugne. Este mes se ha de computar de fecha a fecha y contará el mismo día de la publicación. Cuando el día final fuere festivo se cerrará el plazo el día siguiente, todo de acuerdo con el nuevo sistema de cómputo comprendido en el art. 5-1 del C. C. (Texto articulado 31 de mayo de 1974), ya que la reposición es previa al recurso jurisdiccional y la L. J. en su art. 52-2, declara los plazos aplicables.

Aclara la sentencia del T. S. de 14 de abril de 1982 (Ar. 2.170) que el plazo de un mes establecido en el art. 52 L. J. (igual el de un año señalado para recurrir la desestimación presunta, en el art. 58-3 de la misma Ley) para formular el previo recurso de reposición como presupuesto que es del proceso jurisdiccional es también aplicable cuando este recurso se formula con carácter potestativo ya que si se interpone lo es con todos sus efectos y consecuencias.

La Sentencia del T. S. de 19 de enero de 1980 (Ar. 129) matiza sobre este particular dos extremos de alto interés, relativo uno al cómputo del plazo del mes, y otro a la legitimación corporativa exigida por el art. 39-1 de la L. J.; así al efecto expresa: 1.º Que publicada la disposición que se impugna en el B. O. E. de 20 de octubre de 1973, el plazo de un mes para interponer el recurso de reposición no finalizaba el día 19 de noviembre sino el día siguiente de ese mes, ya que, después de la vigencia del nuevo título preliminar del C. C., el plazo fijado por meses debe computarse de fecha a fecha, y 2.º Que la otra causa de inadmisibilidad debe ser también rechazada, porque, en primer lugar, no se trata de un recurso de impugnación directa de una disposición general —está en vía administrativa que no exige legitimación corporativa— puesto que se interpuso previa reposición, y por otra parte, no se puede poner en duda que existe un interés directo corporativo del Colegio de A.T.S. al pretender que se anule la Orden Ministerial impugnada puesto que afecta a los intereses de sus profesionales.

Si transcurre el mes desde la interposición del recurso de reposición, sin que se notificare resolución, se entenderá desestimado y quedará expedita la vía contencioso-administrativa. Por el contrario, si recayera resolución expresa, el plazo para formularlo se contará a partir del día siguiente a la notificación de la misma. Ante el silencio no es preciso denunciar la mora (art. 54 de la L. J. y 92-2 de la L. P. A.). En este caso, el plazo para utilizar el recurso jurisdiccional será el de un año a contar desde el día siguiente a la fecha de la interposición del recurso.

El juego del silencio administrativo en la desestimación tácita del recurso de reposición se matiza en la sentencia del T. S. de 26 de mayo de 1981 (Ar. 2.174) cuando recuerda la doctrina ya reiterada anteriormente —16 marzo 1965 (Ar. 1.280), 12 junio 1973 (Ar. 2.867), etc.— y declarada en la sentencia de 16 de marzo de 1977 (Ar. 1.480): «que la L. J. otorga a los administrados en los arts. 54 y 58 un derecho de opción para interponer el recurso contencioso bien contra la disposición o acto administrativo presunto, producido por silencio, en el

(124) Aunque se pueda acudir directamente a la vía jurisdiccional, si se interpone la reposición es con todos sus efectos, entre ellos, la necesidad de esperar la resolución expresa o presunta de dicho recurso previo, esto es, con todas sus ventajas y limitaciones (Sentencia 14 de diciembre de 1978, Ar. 4.139).

plazo de un año a contar de la fecha de interposición del recurso de reposición o esperar a que se produzca la resolución expresa del mismo; derecho que es de naturaleza alternativa, por lo que el actor al no haber hecho uso de la acción contenciosa contra los acuerdos denegatorios tácitos de la reposición interpuesta... prefiriendo esperar la resolución expresa... aunque ésta se produjo después de transcurrir el plazo de un año a contar de la fecha de interposición de aquellos recursos de reposición, no se puede estimar que el recurso contencioso promovido... incurra en la causa de inadmisibilidad opuesta».

4. Recurso administrativo de reposición potestativo previo al procedimiento económico-administrativo en materia de exacciones locales: sus sustanciales diferencias con el de reposición previo a la vía jurisdiccional y con el de reposición potestativo y previo en materia de tributos generales.

Su naturaleza es la de un auténtico recurso administrativo, dadas sus características, aunque, se ventile ante la propia Administración para que pueda reconsiderar sus decisiones y así ratificarlas o revocarlas. No estamos ante un simple remedio procesal.

A este recurso de reposición contra los actos de gestión fiscal, le dedica la L.G.T. una de las dos secciones de su capítulo VIII, concretamente la 2.^a, aunque no logra su regulación de modo adecuado y suficiente.

Es de notar que más adelante, el R. D. de 7 de septiembre de 1979, lo regula con carácter general y como recurso especial distinto del previo al contencioso administrativo. Empezó por derogar de modo expreso el art. 5 del Reglamento económico-administrativo de 1924, y en general, cuantas normas a este procedimiento administrativo previo al económico se refieran y aclara a la vez, que los preceptos reguladores del procedimiento económico-administrativo tendrán carácter supletorio de los articulados en este Decreto.

Ahora bien, en materia de exacciones locales, que es lo que aquí nos interesa, el propio R. D. en su disposición final I dispone: que «los recursos de reposición contra los actos relativo a las Haciendas Locales se regularán por su normativa específica, esto es, que el Decreto no sólo no deroga las normas de la L. R. L. y del R. H. L. reguladoras del recurso de reposición, previo contra los actos de gestión impositiva local, sino que de un modo expreso a ellas se remite (los arts. 238 al 244 del R. H. L. fueron derogados por el R. P. R. E. A., 1981).

En definitiva, el recurso se regirá, pues, por los arts. 160 a 162, ambos inclusive de la L. G. T. y las aludidas normas de carácter local, sin perjuicio de la incidencia de algunas innovaciones introducidas por el R. D. L. de 20 de julio de 1979 de medidas urgentes sobre imposición local, la L. P. E. A. con su R. P. R. E. A. de 20 de agosto de 1981 y por el R. D. L. n.º 3/1981, de 16 de enero que culminó en la Ley 40/81 de 28 de octubre, sobre modificación del régimen jurídico de los Ayuntamientos, que establece el recurso económico-administrativo sobre acuerdos de imposición, aprobación de Ordenanzas y sus modificaciones, por lo que viene a admitir también este recurso potestativo de reposición previa. El R. P. R. E. A. citado prevé también la reposición potestativa a la vía económica en las reclamaciones sobre repercusiones y retenciones fiscales fijadas en la Ley.

En consecuencia, contra la idea unificadora, la normativa vigente se diversifica, al aplicarse el R. D. de 7 de septiembre de 1979 a los actos de la Administración General o Institucional del Estado, mientras que para los actos de las Haciendas Locales se remite a la aludida normativa específica de la L. R. L. y R. H. L., art. 235-2. Creemos con González Pérez, en su trabajo «El recurso de reposición previo al económico-administrativo», que esta dualidad «supone un atentado a la tendencia uni-

ficadora que debe presidir la reglamentación de las diversas instituciones —sobre todo en materia de garantías— abstracción hecha de que se refieran a la Administración del Estado o a la Administración Local. Un recurso, cualquiera que fuese su naturaleza, debe estar sometido a idéntico régimen jurídico, cualquiera que sea la Administración pública en que esté integrado el Organismo de que emana». No existe razón para no haber aprovechado la coyuntura para unificar esta materia con fidelidad al principio de unidad legislativa inspirador de toda reforma del procedimiento administrativo.

A. Caracteres: Administrativo y potestativo.

El recurso se caracteriza en primer lugar por ser exclusivamente administrativo, previo al económico-administrativo, o sea, a una vía de revisión administrativa no judicial, y en segundo lugar, por ser potestativo.

1.º La primer circunstancia lo diferencia sustancialmente del recurso de reposición previo a la vía jurisdiccional, que cuando menos es de naturaleza mixta: administrativa y judicial; aunque lo cierto es que prevalece en materia de recursos la normativa de la Ley de la jurisdicción de la que es un presupuesto frente a la administrativa. No obstante lo correcto de esta distinción, la práctica llevó a cierto confusiónismo entre ambos recursos de reposición, en perjuicio de la viabilidad de los mismos. Así al proclamar la normativa y la jurisprudencia —doctrina legal— el plazo de un mes para la interposición del recurso de reposición previo al contencioso-administrativo a tenor de lo dispuesto en el art. 52-2 de la L. J., cualquiera que sea el establecido en la regulación administrativa, se incidía con frecuencia en el error de creer aplicable este mismo plazo al otro recurso de reposición potestativo al económico en materia de tributos locales, cuando lo cierto era que el precepto no era de aplicación cuando el recurso de reposición era previo a la vía económico-administrativa para el que como recurso distinto, regían plazos menores e incluso se regulaba por silencio administrativo su desestimación automática al transcurrir el plazo legal. Así lo declara también la jurisprudencia, en reiteradas sentencias de las cuales citaremos las más recientes de 12 de junio de 1981 (Ar. 2.459) y la citada de 14 de abril de 1982 (Ar. 2.170). No obstante el claro criterio jurisprudencial aún ocurría a veces que se interponían los recursos de reposición previos al económico después de transcurrir el plazo legal de los quince días por creer que regía el plazo de un mes señalado para el previo al contencioso-administrativo, circunstancia que abocaba al rechazo del recurso por extemporáneo al haber alcanzado firmeza el acto de gestión del Ente impositivo. (Sentencias del T. S. de 18 de noviembre de 1963, Ar. 4.934, y 17 de diciembre de 1968, Ar. 5.732, que de modo palmario declaran que el art. 377 de la L. R. L. sólo está vigente cuando la reposición es previa a la vía administrativa, no a la jurisdiccional).

2.º Su carácter potestativo, lo proclama el art. 160 de la L. G. T. y también la normativa en materia de exacciones locales comprensiva del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, cuando, como principio general, permite recurrir las resoluciones en materia fiscal, directamente en vía económico-administrativa. Al efecto reza el art. 727 de la L. R. L. que las «reclamaciones sobre la aplicación y efectividad de exacciones tendrán carácter económico-administrativo a los efectos del procedimiento y podrán ser interpuestos colectivamente cuando afecten en forma y por motivos similares a varios contribuyentes», y añade en su inciso 2, «que en esta clase de reclamaciones, el recurso de reposición será potestativo», carácter que se plasma también en el art. 380 de la misma Ley y en el 230 del R.H.L. Este recurso previo es a la vez especial y ordinario, ya que en principio sólo procede contra los actos o disposiciones susceptibles de recurso económico-admini-

nistrativo, y en segundo lugar, porque la impugnación por ilegalidad no está sometida a ninguna limitación (125).

B. *Organo competente.*

Es principio general que el recurso de reposición, como su nombre intuye, ha de formularse ante el mismo órgano que dictó el acto que se pretende reponer y somete a la Autoridad u Organismo competente todas las cuestiones que ofreciere el expediente, hubieren sido o no planteadas por los interesados (art. 231 del R.H.L.). En el mismo sentido dispone el art. 162 de la L. G. T. que se interpondrá ante el Organismo que en vía de gestión dictó el acto recurrido.

Por lo tanto, entendemos que, precisamente en la materia de exacciones locales aquí estudiado, el recurso de reposición habrá de interponerse ante el Organismo Municipal (Alcalde, Comisión Municipal Permanente o Ayuntamiento Pleno) que haya dictado el acto de gestión fiscal objeto de la reposición, por estimar que las respectivas competencias de estos Organismos municipales son exclusivas y excluyentes, al margen de su categoría administrativa. No compartimos en absoluto la tesis de que el Organismo de mayor categoría y competencia, como es, por ejemplo, el Ayuntamiento Pleno, pueda decidir en reposición recursos contra actos o resoluciones de la Alcaldía o de la Comisión Municipal Permanente, ni siquiera cuando las personas que los ejercen, formen parte del pleno, aun cuando algunas sentencias del T. S. lo admitan en algún caso concreto; ya que la competencia de dichos Organismos es independiente y la formación de la voluntad de un Organismo individual o colectivo es completamente distinta. Por ejemplo, si el acto recurrido en reposición, es un acuerdo del Pleno aprobatorio de una Ordenanza, la reposición potestativa ha de interponerse justamente ante él. Si por el contrario, el acto procede de la Alcaldía, el recurso habrá de interponerse exclusivamente ante el Alcalde y nunca ante el Pleno o la Comisión Permanente aunque en ellas figure el Alcalde. En todo caso, aunque el escrito de reposición se dirija a un Organismo distinto al que dictó el acto, deberá canalizarse al Organismo competente cumpliendo las directrices antiformalistas del Ordenamiento administrativo.

C. *Tiempo para recurrir.*

El plazo para interponer el recurso es de quince días hábiles siguientes a la notificación o publicación del acto o acuerdo, tal como señala el art. 377 de la L. R. L. y el 232 del R. H. L.

No se computará, pues, el día de la notificación en forma sino el día siguiente hábil y es natural que así se disponga, en aras de la sencillez, para evitar el fraccionamiento y complejidad que se produciría si se computase el plazo a partir del mismo momento de la notificación, ya que la fórmula de comprender ese día entero, cualquiera que fuere el momento de la notificación del hecho, no sería justa, al computarse un día incompleto en todo caso y también de forma desigual ante la imposibilidad de notificar a todos los interesados siempre en el momento mismo. Ahora lo consagra el C. C. en su art. 5, al tratarse de plazo establecido genéricamente por días.

Sin entrar en detalles, sólo destacaremos que si en el expediente no consta el dato de la notificación o ésta es defectuosa o inválida, se debe admitir como buena la fecha que señale el recurrente o aquella en que interponga el recurso pertinente y no otro.

(125) Eduardo García de Enterría al aludir al carácter potestativo, se muestra partidario de su generalización y sostiene que la conversión de los recursos previos administrativos en facultativos, presenta ventajas para la perfección del sistema de garantías. La Administración deberá desarrollar un sistema orgánico de estudio y resolución de recursos de forma técnica y objetiva que atraiga a los interesados y que no sea una carga formal el presentarlos (prólogo a la tesis doctoral de Benítez de Lugo sobre este recurso de reposición previo al económico-administrativo. Madrid, 1979).

Así proclaman las sentencias del T. S. de 2 de noviembre de 1961 (Ar. 3.978) y 26 de mayo de 1974, que si el actor no especifica fecha alguna, se entenderá que el recurso se formula en plazo hábil y si el recurrente afirma que la recepción tuvo lugar en determinada fecha y nada consta en contra en el expediente, a ella hay que atenerse aunque el día de la notificación sea domingo o inhábil, pues ello no afectará al cómputo que comenzará al día siguiente hábil.

Los días no son fraccionables como así lo había declarado el T. S. cuando se estableció el Jueves Santo inhábil a partir del mediodía.

a) Desestimación por silencio.

Se ha de tener muy presente que el recurso se entenderá desestimado si transcurren otros quince días a partir del día siguiente a su interposición sin que se notifique su resolución (art. 160 L. G. T. y 377, L. R. L.). La Sentencia del T. S. de 12 de junio de 1981 (Ar. 2.459) matiza el art. 160 de la L. G. T. en el sentido de que el recurso de reposición se entenderá desestimado tácitamente a efectos de ulterior recurso cuando en el plazo que reglamentariamente se establezca no se notifica una resolución expresa, plazo ya determinado para los impuestos estatales y que lo estaba en quince días para los locales a tenor del art. 235 del R. H. L. La desestimación opera por la Ley de modo automático, si en dicho plazo no se notifica en forma la resolución al interesado. No es, pues, suficiente que el recurso se decida dentro del plazo, sino que además, se notifique la resolución dentro del mismo. Luego es obvio que en este caso el silencio equivale casi como decisión desestimatoria de la Administración y no da lugar a un plazo mayor para recurrir ante el T. E. A. P. dados los términos imperativos claros del art. 160-3 y 161 de la L. G. T.; sin embargo, se puede no recurrir y esperar la resolución expresa, aun después del año, esto es, que transcurridos los quince días ya empieza a correr el plazo para interponer dicho recurso económico, pues se entenderá tácitamente desestimada la reposición. La sentencia del T. S. de 23 de abril de 1962 (Ar. 1.694) desestima precisamente un recurso por extemporáneo al haberse interpuesto el económico después de transcurrir quince días siguientes a los del recurso de reposición previsto contra el acto de gestión, aun cuando se había dictado resolución expresa tardía, ya que el nuevo acuerdo no puede resucitar plazos vencidos. Este criterio en cuanto a la resolución expresa tardía fue superado por doctrina legal posterior y así lo dispone respecto del recurso general de reposición previo al económico el art. 15-3 del Decreto 2244/1979. Por lo tanto el transcurso del plazo sólo supone renuncia a recurrir la resolución presunta no la expresa tardía (Sentencia del T. S. de 7 de noviembre de 1977 (Ar. 4.118), con cita de la de 2 de marzo del mismo año, que aplica los arts. 160-3 y 161, L. G. T. y no el 234-4 R. H. L., dada su jerarquía normativa y ser posterior y especial de Hacienda. Abunda en el criterio de forma rotunda la sentencia del T. S. de 20 de febrero de 1980 (Ar. 575) al recordar que el plazo de quince días improrrogables se computará desde el siguiente al de la terminación del plazo señalado para resolver la reposición.

El recurso de reposición admisible evita la firmeza del acto pero no interrumpe el procedimiento para hacer efectivos los ingresos motivados por el acto tributario reclamado. El recurso, una vez admisible, aparte de evitar la firmeza del acto, interrumpe también el plazo para deducir el recurso económico que volverá a contarse cuando se desestime expresa o tácitamente de conformidad con el art. 161 de la L. G. T. En realidad no se trata de una verdadera interrupción, ya que en este caso el plazo empieza a contarse íntegro de nuevo una vez decidido el recurso expreso o tácitamente. Así la Sentencia del T. S. de 2 de marzo de 1977 (Ar. 862) declara sobre el particular «que si bien es cierto que a la luz del art. 161 de la L. G. T. el recurso de reposición interrumpe los plazos para el ejercicio de otros recursos que volverán a contarse inicialmente a partir del día en que se entiende tácitamente de-

sestimado, o en su caso, desde la fecha en que se hubiere practicado la notificación expresa de la resolución recaída»; esta doctrina en realidad no consagra una interrupción en sentido técnico... ya que ello implicaría la reanudación de lo interrumpido, nunca un nuevo plazo si el recurso de reposición es admisible.

La verdad es que se trata de plazos distintos, pues durante dicho plazo inicial, el interesado puede optar por interponer este recurso previo a acudir directamente al económico, y si opta por el primero lo hace con todas las consecuencias, y cuando se dicte resolución, esta resolución nace, expresa o tácita, es recurrible al económico en el plazo legal de quince días.

D. Materia de impugnación.

Es principio general que este recurso potestativo procede siempre, como previo al económico, contra cualquier acto de gestión liquidatoria o recaudatoria o de inspección de exacciones que dé lugar a reclamaciones económico-administrativas. Por lo tanto, desde la vigencia del R. D. L. 3/1981 de 16 de enero, hoy Ley 40/1981 de 28 de octubre, cabe también recurso de reposición contra cualquier acto o acuerdo de imposición, aprobación de Ordenanzas —por lo tanto de índices— y sus modificaciones, ya que según dispone el R. D. L. y la Ley pueden ser objeto de reclamaciones económico-administrativas. El plazo en este caso será el de quince días a partir de la publicación del acuerdo definitivo en el B. O. P. (art. 25-4). Entendemos también por la misma razón, sin duda alguna a tenor de la L. P. E. A., reguladora del recurso económico-administrativo, que también serán recurribles en reposición potestativa los actos de repercusión o retención tributarias previstos por la Ley (los regula el nuevo R. P. R. E. A. de 1981).

Cierto que la posibilidad de utilizar el recurso de reposición no es obstáculo para poder utilizar el recurso económico-administrativo. Ahora bien, no se pueden interponer de forma coetánea o simultánea ambos recursos; así cuando se hubiese utilizado el de reposición, habrá de hacerse constar en el recurso económico que concretará el acuerdo dictado expresamente o el que debe entenderse como tal resolución del recurso. También en el escrito inicial del recurso de reposición se hará constar que no se interpuso el recurso económico-administrativo. Al ser facultativo, el interesado podrá optar inicialmente entre el de reposición o el económico; si opta por el primero, ya confiere al Organismo municipal facultad para volver sobre el acto impugnado y pronunciarse sobre su anulación o reforma.

Si no obstante, con infracción de estas normas, se presentan ambos recursos, prevalecerá el principio de la «vis atractiva» a favor del formulado en primer lugar. Solución lógica ya que la interposición del primer recurso agota ya la opción legal. Así interpuesto el recurso económico-administrativo, la presentación posterior del repositorio potestativo previo ante el Ayuntamiento —ya no sería ni potestativo ni previo— dará lugar a que éste lo remita con las actuaciones al T. E. A. P. competente. Por el contrario, si formulado el recurso de reposición previo y sin haberse decidido todavía por resolución expresa o tácita se interpusiera el recurso económico, sin duda alguna éste sería extemporáneo y por lo tanto el T. E. A. P. lo debe declarar inadmisibles, sin que ello perjudique el recurso que posteriormente pueda formularse en forma contra la resolución expresa o tácita del Ayuntamiento.

E. Fundamentos o motivos del recurso.

Como se trata de revisar la legalidad de los actos, es obvio que los motivos del recurso podrán fundamentarse en cualquier infracción del Ordenamiento jurídico, tanto de forma como de fondo. El Organismo decidirá además con base en los fundamentos alegados o en cualesquiera otros que se deriven del expediente.

Forma.—El recurso se interpondrá a medio de un sencillo escrito. De ello entenderemos que sólo es posible en forma escrita.

Cierto que el R. H. L. trata de la reclamación verbal, pero, a nuestro juicio, una vez en vigor la L. G. T., que nada dispone expresamente sobre el particular, entendemos que es de estricta aplicación como norma general su formulación por escrito a tenor de lo dispuesto en el art. 114 de la L. P. A.; máxime cuando también es lo dispuesto en las reclamaciones económico-administrativas generales reguladas en el R. D. de 7 de septiembre de 1979, en su art. 8.

La remisión de este R. D. a las normas específicas de normativa local, no impide el juego de los preceptos de la L. G. T. de mayor rango y de posterior aplicación a la normativa local.

F. Procedimiento general.

El recurso se interpondrá, pues, por escrito ante el Organismo que dictó el acto (art. 377, L. R. L. y 160 L. G. T.) que se recurre o en su defecto en las Dependencias u Oficinas a que se refiere el art. 66 de la L. P. A. y contendrá las circunstancias del recurrente y de los interesados, número del D. N. I. o del Código Identificador y domicilio a efectos fiscales.

El escrito no se sujetará a forma alguna e incluso no es esencial que se califique de recurso de reposición. Es esencial que se especifique el acto que se recurre, si es posible su fecha y número del expediente, aunque estos últimos datos no son fundamentales. Se hará constar que no se ha interpuesto el económico-administrativo y se dará audiencia a cualquier interesado que deba comparecer en el expediente.

Recabados los informes y pruebas necesarias y oídos los interesados, se dictará resolución motivada del recurso. Si es desestimatoria confirmará el acto o disposición por ajustada al ordenamiento jurídico, que quedará reforzada. Si es estimatoria, anulará en todo o en parte las disposiciones impugnadas por contrarias a derecho y las revocará y dejará sin efecto en lo necesario.

La resolución que decida el recurso es susceptible de reclamación económico-administrativa dentro de los quince días siguientes a su notificación o desestimación tácita ante el T. E. A. P. que corresponda, según se trate de una resolución expresa o desestimatoria presunta. En el primer caso, el momento inicial del cómputo será el del día siguiente al de la notificación en forma y en el segundo el día siguiente a aquel en que finalicen los quince días necesarios para que se entienda desestimado tácitamente.

G. Procedimiento especial en materia de repercusión obligatoria y retenciones fiscales.

El nuevo R. P. R. E. A., de 1981, consecuente con la L. P. E. A. dispone un procedimiento especial para las reclamaciones tendentes a hacer efectivas o impugnar actos de repercusión tributaria obligatoria o el reembolso de tributos satisfechos por sustitutos del contribuyente, y así al efecto en su art. 122 nos dice que: «potestativamente el interesado podrá plantear la cuestión ante el Organismo administrativo competente para la gestión del tributo, dentro del plazo establecido en el apartado siguiente (quince días contados desde el siguiente al en que la repercusión o pretensión de reembolso se notificara fehacientemente al sujeto obligado a soportarla o éste manifieste expresamente que las conoce) y conforme a las normas reguladoras del recurso de reposición previo al económico-administrativo.

Este recurso y procedimiento también es de aplicación a las reclamaciones interpuestas contra los actos de retención tributaria regulados en el art. 123, ya que le son aplicables a la vez de sus normas específicas, las del art. 122. Es de resaltar que en este último caso cuando se consiga la devolución por retención anulada o excesiva, se incoará de oficio expediente para su devolución al contribuyente.

Entendemos que tratándose de exacciones locales estos recursos se tramitarán con arreglo a las normas del recurso de reposición previo al económico-administrativo en materia tributaria local, sin perjuicio de las que sean específicas de estos recursos, y en su defecto por las normas procedimentales de régimen local.

La reclamación se formulará dentro del mismo plazo de quince días contados desde que la repercusión o pretensión de reembolso sea notificada fehacientemente al sujeto obligado o éste manifieste expresamente que la conoce. El escrito, además de contener las menciones generales, fijará con claridad y precisión lo que se pide y la persona contra quien se dirija la reclamación, tal como se exige en la reclamación directa ante el T. E. A. P.

5. Recurso económico-administrativo.

A. Idea general.

En materia de recursos tributarios es pieza esencial este procedimiento de revisión denominado económico-administrativo, establecido con carácter obligatorio «sine qua non» y previo al recurso contencioso-administrativo con la justificación de defender los delicados derechos de la Hacienda Pública.

Es sabido que en materia de imposiciones locales es norma general que contra los actos derivados de la gestión de exacciones procede el recurso económico-administrativo de forma directa ante sus Tribunales, sin perjuicio de optar con carácter potestativo y previo por el recurso de reposición que se acaba de examinar, tal como dispone el art. 727 de la L. R. L.

Su normativa reguladora básica.—Se contiene en la L. G. T. de 1963, que le dedica concretamente los arts. 163 al 171, ambos inclusive, que integran la Sección tercera del Capítulo VIII, relativa a la revisión de los actos en vía administrativa; el R. D. L. 2.795/1980 de 12 de diciembre, por el que se articula la L. B. sobre procedimiento económico-administrativo y en Reglamento de 20 de agosto de 1981; R. D. L. 20 de julio de 1979, sobre medidas urgentes de las Haciendas Locales que contienen ciertas innovaciones al igual que el R. D. L. 3/1981 de 16 de enero (B. O. E. 31 siguiente hoy convertido en la Ley 40/81 de 28 de octubre) y por supuesto el art. 730 de la L. R. L. y los del R. H. L. relativos a este recurso económico que no hayan sido derogados.

De conformidad con la L. G. T., se ha de distinguir y estudiar por separado el recurso ordinario económico-administrativo y el recurso extraordinario de revisión comprendido en el art. 171 aludido.

a) Caracteres esenciales.

Todo el procedimiento económico se inspira en los principios reguladores de la L. P. A. con sistema de doble instancia. Su peculiaridad más relevante es que su función está encomendada a órganos distintos de los que intervienen en los actos de gestión de los impuestos y además la dedicación exclusiva de los miembros que componen sus órganos. En consecuencia, se busca la garantía de los administrados y su efectividad, no sólo por su competencia técnica sino también por su imparcialidad; de ahí el prestigio conseguido a lo largo de su ya tradicional actuación. El procedimiento tiene, además, carácter gratuito, tan solo alterado por el pago de las pólizas y reintegro de escasa cuantía.

B. Ambito de aplicación.

Bajo esta rúbrica contiene una definición de las reclamaciones económico-administrativas el art. 1.º de la L. P. E. A. al decir que se entenderá por estas reclamaciones tanto si en ellas se suscitan cuestiones de hecho como de derecho, las que

se deduzcan en relación con las materias que pasa a enumerar, de las que aquí reseñaremos únicamente las relativas al tema de tributos locales, a saber:

a) La gestión, inspección y recaudación de tributos, exacciones parafiscales y, en general, de todos los ingresos de derechos públicos del Estado y de la Administración Local o Institucional.

b) Cualesquiera otras respecto de las que, por precepto legal expreso, así se declaren.

c) El Decreto 3/1981 de 16 de enero, dispuso en su art. 25 la innovación de que contra la denegación expresa o tácita de las reclamaciones formuladas en relación con los acuerdos que las Corporaciones Locales en materias, entre otras, de imposición de tributos o aprobación o modificación de Ordenanzas, los interesados podrán interponer, en el plazo de quince días a partir de la publicación del acuerdo definitivo en el B. O. P., recurso ante el T. E. A. P. en la Ley 40/81 de octubre se mantiene dicho recurso. Estos acuerdos de imposición para 1981 habrán de ser aprobados dentro de los dos meses siguientes a la fecha de la publicación de este R. D. en el B. O. P. y en lo sucesivo, al menos con dos meses de antelación al ejercicio en que se traten de aplicar. Hoy la Ley 40/81 aplica el plazo a tres meses.

d) La L. P. E. A. también aclara que podrán ser objeto de recursos económico-administrativo las auto-liquidaciones, las retenciones y las repercusiones fiscales obligatorias y retenciones previstas en la Ley, con los requisitos que se establezcan en forma reglamentaria.

Se deja fuera de la esfera de estos recursos de forma expresa, los especiales de revisión y el de reposición previos, regulados en la L. G. T.

Entendemos en consecuencia, que la marginación de estos recursos del ámbito de la normativa del R. D. sobre las reclamaciones económicas-administrativas, implica sólo un absoluto respeto a la específica normativa de aquellos recursos, sin que impida o suprima los recursos económico-administrativos procedentes en su caso contra las resoluciones de los mismos, esto es, de los especiales de revisión y del de reposición potestativo previo precisamente al económico. Sería absurdo que, formulado un recurso especial de revisión o reposición potestativo previo contra cualquier acto de gestión tributaria, no procediera ya la vía económico-administrativa. Por el contrario, ambas clases de recursos son facultativos y los interesados podrán optar entre acudir directamente a la vía económica o bien a través de aquellos previos procedimientos.

Alabamos las innovaciones y el perfeccionamiento técnico que supone esta nueva normativa ya que la supresión de los Jurados tributarios, lleva, naturalmente, a la revisión administrativa por Tribunales Económicos, de todo lo relativo a los supuestos de hecho antes atribuida a dichos Jurados. Al mismo tiempo es plausible por su finalidad unificadora, la disposición del aludido R. D. 3/1981 que amplía los recursos económicos a los acuerdos de aprobación impositiva y de regulación de los impuestos (Ordenanzas) y sus modificaciones, ya que antes los recursos contra los actos de control de Hacienda eran atribuidas a vías diferentes al Orden administrativo según se tratase de acuerdos de imposición (alzada al Ministerio), y acuerdos de aprobación de Ordenanzas (por lo tanto de los índices) y sus modificaciones en el que el acto fiscalizado era recurrible directamente en única instancia a los Tribunales Contencioso-Administrativo. Esta innovación vino impuesta al disponer el R. D. la supresión de controles de Hacienda a los actos de carácter económico de la Administración municipal, en aras del principio de autonomía de los Ayuntamientos, consagrada en la Constitución en 1978.

C. *Organización y competencia.*

Los Organos competentes son: el Ministerio de Hacienda, el T. E. A. C. y los Organos T. E. A. P. La competencia será irrenunciable e improrrogable y no podrá ser alterada por sumisión de los contribuyentes. Podrá apreciarse de oficio en cualquier momento del procedimiento e incluso el Tribunal podrá abstenerse comunicando a los interesados que usen de su derecho ante quien corresponda.

Entendemos que en virtud de los principios de especialización y autonomía tan importantes debía marginarse de la organización de los Tribunales Económico-Administrativos la conexión con el Ministro de Hacienda.

Los T. E. A. P., conocerán en única o primera instancia, entre otras, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos de carácter tributario dictados por los Organos de las Entidades Locales: de ahí la especial importancia de este tema en el impuesto tratado.

El T. E. A. C. conocerá: a) en única instancia de las reclamaciones que se interpongan contra los Organos Centrales del Ministerio de Hacienda u otros Departamentos y de las Administraciones Públicas y Jurisdiccionales sometidos a la tutela del Estado o de los Organos Superiores de las Comunidades Autónomas.

b) En segunda instancia de los recursos de alzada que se interpongan contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los T. E. A. P.

c) De los recursos extraordinarios de revisión o extraordinario de alzada que se interponga para la unificación del criterio, excepto las relativas al pago de costas al Estado.

El Ministerio de Hacienda resolverá en vía económico-administrativa aquellas reclamaciones en que deba oírse o se haya oído, como trámite previo al Consejo de Estado y las que susciten por condena al pago de costas y además de las que por su índole, cuantía o transcendencia de la resolución que ha de dictarse, considere el T. E. A. C. que deben ser resueltas por él.

En todo caso, los conflictos de atribuciones que surjan entre los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales serán decididos por el Tribunal Económico-Administrativo Central; ahora bien, los conflictos positivos o negativos que se susciten por los Organos económico-administrativo, ya sean con los Jueces o Tribunales u otros Organos administrativos, se resolverán con arreglo a la normativa de los conflictos jurisdiccionales.

D. *Interesados.*

Bajo este título trata el R. D. legislativo sobre la capacidad de obrar en el procedimiento administrativo con la adaptación impuesta por la modificación de la capacidad de obrar de la mujer casada; sin perjuicio de ello determina quiénes están legitimados para promover las reclamaciones económico-administrativas, la representación y puntualiza además los supuestos de intervención obligatoria de abogado que se amplían concretamente a los casos de recurso extraordinario de revisión y determinados recursos de alzada por la especial índole de los mismos.

a) Capacidad de obrar.

Sobre la capacidad se determina en el art. 10 que, además de las personas que la ostenten, con arreglo a las normas civiles, la tendrá la mujer casada y los menores de edad para el ejercicio y defensa de aquellos de sus derechos cuya actuación esté permitida por el ordenamiento jurídico administrativo aplicable, sin la asistencia de la persona que ejerce la patria potestad o tutela. Vemos, pues, cómo en este particular se encuentra más actualizado el ordenamiento administrativo que el civil, hasta el punto de que, con relación a la capacidad de la mujer casada, se había adelantado a la última reforma del Código.

b) Legitimación.

En esta materia la L. P. E. A. distingue tres fases: una para recurrir, otra para comparecer en el expediente y, por último, otra para ser citada en el mismo.

De este modo concreto el art. 11 determina quiénes están legitimados para recurrir en lo relativo a los actos de gestión de tributos locales. Son los siguientes:

a') Los sujetos pasivos y, en su caso, los responsables de los tributos.

b') Cualquier otra persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión.

c') El Interventor General de la Administración del Estado o sus delegados, en las materias a que se extienda la función fiscalizadora que les confiera las disposiciones vigentes. Hoy, al suprimirse estos controles fiscales sobre materia tributaria local, dada la autonomía de los Ayuntamientos, habrá casi desaparecido por completo.

d') Los Directores Generales del Ministerio de Hacienda respecto de las materias de su gestión, mediante la interposición del recurso de alzada, ordinarios o extraordinarios.

Conviene matizar que según la jurisprudencia, a tenor de la L. P. E. A., entre las personas legitimadas para reclamar contra los actos de gestión del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos, se encuentran las siguientes:

Primero: a) Sin duda alguna y en todo caso, el sujeto pasivo, contribuyente o no, y las personas responsables; b) Los titulares de un interés legítimo y directo, y por lo tanto el contribuyente que no sea sujeto pasivo. Incluso el Decreto básico de 1976 obliga a notificar la liquidación a ambos en las transmisiones onerosas, cristalizando así en norma la doctrina de la jurisprudencia, que sancionaba con la nulidad del expediente y reposición de trámite la falta de notificación, al ser esencial y causar indefensión, porque al haber poseído la finca del transmitente durante el período impositivo, es quien ha de poseer los datos afectantes a la misma, con incidencia en la liquidación (Sentencia del T. S. de 6 de febrero de 1975, Ar. 341) ratificada, entre otras, por la de 16 de mayo de 1974 (Ar. 2.505) y 23 de junio de 1978 (Ar. 2.206), que con relación concreta a la legitimación para recurrir, proclaman que a efectos impugnatorios la legitimación del adquirente ha de ser aceptada, en todo caso, pues tiene interés directo para discutir la liquidación del arbitrio desde el primer momento hasta el final, esto es, desde la reclamación en reposición o en lo económico, hasta en el recurso jurisdiccional. En igual sentido la sentencia de 5 de febrero de 1970 (Ar. 562) insiste en que el adquirente y el enajenante tienen el mismo interés directo para recurrir. Incluso la de 8 de febrero de 1978 (Ar. 304) exige a los Ayuntamientos cuando impugnen el acto declarado lesivo que sean demandados tanto el adquirente como el vendedor.

Segundo: Indica la L. P. E. A. que, iniciado el procedimiento económico, podrán en todo caso comparecer en él los que sean titulares de derechos u ostenten intereses legítimos y personales que puedan resultar directamente afectados por la resolución que ha de dictarse. Con ellos se entenderá la tramitación sin que retroceda en ningún caso.

Tercero: Además, si durante la tramitación del procedimiento se advierte la existencia de titulares de derecho, directamente afectados y que no hayan comparecido en el mismo, se les dará traslado de las actuaciones para que en el plazo de quince días aleguen cuanto estimen procedente en defensa de sus intereses.

c) Representación.

Cierto que el interesado podrá actuar en el procedimiento por sí o por medio de representante. Esta representación podrá acreditarse: a) con poder bastante; inclu-

so mediante documento privado con firma legalizada notarialmente; b) o ser conferida «apud acta» ante el Secretario del propio órgano administrativo. El documento acreditativo de la representación habrá de acompañarse con el primer escrito que no aparezca firmado por el interesado, en caso contrario quedará sin curso. Es de notar que esta justificación es preceptiva en todo caso a tenor del Reglamento y del art. 12-3 de la L. P. E. A., al contrario de lo que sucede en el procedimiento administrativo en el que se presume la representación para los actos de trámite de acuerdo con el art. 274 del R. O. F. R. J. C. L., que dispone la obligación de acreditarla mediante documento sólo cuando la Administración lo exija. Esta presunción no se extiende a la vía económica, tal como enseña al efecto la interesante y razonada sentencia del T. S. de 31 de marzo de 1981 (Ar. 981). La falta o insuficiencia de poder, lo mismo de representación, será subsanable en el plazo de diez días. Si en este plazo la parte no subsanare la falta caducará el recurso si se le hizo la oportuna advertencia. Obvio que la representación podrá ser conferida a cualquier persona capaz.

d) Intervención de Abogado.

Determina el Decreto que será necesaria la intervención de Abogado que asuma la dirección técnico-jurídica, cuando el interesado no actúa por sí o por medio de su representante legal y el mandato no sea el propio de administradores, gerentes o directores de sociedades o entidades.

El Letrado lo será en ejercicio en el lugar donde tenga su sede el Tribunal y podrá, a su vez, asumir o no la representación. También será necesaria la intervención de Abogado en los casos siguientes: Cuando se solicite vista pública, en los recursos extraordinarios de revisión y en los ordinarios de alzada siempre que en estos últimos el acto administrativo derive de expedientes de defraudación y exceda en la cuantía que se determine reglamentariamente. El art. 38-2 del Reglamento de 1981 la señala cuando se trate de expedientes de defraudación y su cuantía exceda de dos millones de pesetas.

E. *Actos impugnables y plazos para recurrir (expresos o presuntos, incorporación de la técnica del silencio administrativo al procedimiento económico), términos y cómputo de plazos, procedimiento de urgencia, iniciación del plazo y su cómputo, primer día y último día.*

Esta materia se regula en el art. IV de la L. P. E. A. que como reza en su preámbulo, tiene especial interés y novedad debido a su adaptación a las profundas modificaciones de nuestro sistema tributario desde la fecha del Reglamento de 1959 y, particularmente, de la reciente reforma fiscal y, en consecuencia, abre la posibilidad de la reclamación económico-administrativa en relación con las autoliquidaciones practicadas por los contribuyentes, los actos de repercusión tributaria previstos legalmente y las retenciones efectuadas por el sustituto del contribuyente o por las personas obligadas por la Ley a practicar la retención (126).

Al efecto, dispone el art. 15-1, que la reclamación económico-administrativa en las materias de su competencia será admisible contra los actos siguientes:

a) Los que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación.

b) Los de trámite que decidan directa o indirectamente el fondo del asunto o pongan término a la vía de gestión.

c) Los actos de gestión tributaria, tanto liquidatoria como recaudatoria.

(126) También se menciona la aplicación del régimen de estimación indirecta de la base imponible, que no es de aplicación al impuesto tratado. El art. 25-3 del R. D. L. 3/81 de enero permitía expresamente el recurso de alzada contra la desestimación presunta de reclamaciones en materia de implantación de tributos, aprobación de ordenanzas y sus modificaciones. Alzada hoy suprimida por la Ley 40/81 de octubre.

d) Será admisible también la reclamación, en las aludidas autoliquidaciones, actos de repercusión tributaria previstos legalmente y retenciones, previo cumplimiento de los requisitos en la forma que se determine reglamentariamente.

e) Podrán alegarse también las infracciones procedimentales.

También son recurribles en vía económica los acuerdos de imposición, ordenación y sus modificaciones.

Al propio tiempo, por vía negativa, la L. P. E. A. aclara que no procederá la reclamación económica respecto de los actos que den lugar a reclamación administrativa previa a la judicial, civil o laboral, los dictados en procedimientos reservados al Ministerio de Hacienda, y por último aquellos que la Ley los excluya expresamente.

Esta normativa, deja suficientemente claro y fuera de duda la posibilidad de recurrir tanto los actos definitivos como los provisionales, que afirmen o denieguen derechos recogiendo así la doctrina jurisprudencial sobre la materia.

A tenor de la aludida delimitación de la reclamación económica, vemos que es factible la impugnación de los actos por toda clase de infracciones del Ordenamiento, tanto sustantivas como procedimentales cuando afecten a la validez de las actuaciones del procedimiento que obliguen a la reposición del trámite.

Se observa que la L. P. E. A. al pormenorizar los actos recurribles, lo efectúa desde un aspecto positivo y de otro negativo, sistema igual al que la L. G. T. adopta para la determinación del hecho imponible.

Al permitir el Decreto Básico del Impuesto el establecimiento de autoliquidaciones, se han de establecer también en este punto las garantías o recursos contra los actos del ente impositivo derivados de las mismas; siempre, claro está, que el Ayuntamiento las permita. Al imponerlas la Ordenanza fiscal tipo con carácter obligatorio en las transmisiones de plena propiedad, puntualiza que tendrán el carácter de provisionales y que naturalmente estarán sujetas a la comprobación; por lo tanto, los correspondientes actos a que dé lugar, pueden ser objeto de la oportuna reclamación económico-administrativa.

En esta materia concreta planteaba el problema González Pérez de si cabía al contribuyente corregir los errores o defectos de la autoliquidación e incluso activar del ente impositivo la comprobación de las mismas con el objeto de no ser perjudicados sus derechos e intereses en los casos de pasividad de la Administración.

Aunque estimamos útil el expreso encaje de las autoliquidaciones en la esfera de los recursos económicos entendemos que estos supuestos como actos de gestión fiscal ya eran susceptibles de recursos anteriormente y no podía negarse la reclamación al ser materia de su competencia. Hoy el nuevo Reglamento establece un procedimiento especial al igual que para las cuestiones de repercusión y retención tributaria obligatoria que se expondrán más adelante.

Es importante matizar sobre impugnación de autoliquidaciones que, además del nuevo procedimiento especial previsto en la materia, ya la jurisprudencia de nuestro T. S. admitía como norma general la revisión de las autoliquidaciones (se consideraran generalmente como declaraciones tributarias con el valor de la confesión judicial indecisoria) desde el primer momento, bien para rectificar errores o apreciaciones sin perjuicio del propio derecho de la Administración a apurar la obligada comprobación. Así, sobre esta doctrina, es sumamente orientadora la Sentencia del T. S. de 24 de junio de 1978 (Ar. 2.209), cuando declara que: «No se puede desconocer al contribuyente la posibilidad de ejercitar su iniciativa a partir del momento mismo de presentación de la autoliquidación y sin necesidad de notificación alguna en tanto que la Administración no lleve a cabo la actividad comprobadora, enca-

minada a promover la rectificación en su favor de la autoliquidación, en cuanto a los extremos que estime pertinentes dirigiéndose a tal fin a la autoridad u organismo a quien competa el conocimiento de la cuestión que plantea según su naturaleza, ya sea con arreglo a los arts. 156 de la L. G. T. y 6.º del Reglamento de 29 de julio de 1924, para el supuesto específico de errores de hecho, materiales o aritméticos, o bien por el amplio cauce de la vía de petición conforme a los arts. 94 de la L. P. A. y 38 de la L. J., en el que podrá formular, al igual que con motivo de los actos de comprobación, toda clase de pretensiones incluso las fundadas en sus propios errores, en correlación con la facultad que a la Administración ofrecen los arts. 109 al 112 de la L. P. A. y 153 al 159 de la L. G. T.».

Creemos necesaria y plausible la innovación de comprender en esta esfera, la repercusión tributaria prevista en la Ley; de un lado, porque permitirá la forma gratuita y en un procedimiento específico con toda clase de garantías y de especial competencia, solventar rápidamente una materia derivada o íntimamente relacionada con las prestaciones fiscales y en grado sumo con la teleología fiscal cristalizada en la L. G. T. y en la Constitución de 1978. Es lógico que esta materia se ampare también previamente a través de los T. E. A., sobre todo cuando esté prevista en las Leyes fiscales, y por lo tanto debe marginarse de la competencia de los Tribunales ordinarios, al ser materia ajena a ellos, determinar la persona obligada al pago de los tributos, reservada a las leyes fiscales para el cumplimiento de sus fines, que no se limitan simplemente a la obtención de recursos, sino también a la vez, a la determinación de quien deba pagarlos a tenor de su capacidad tributaria, distribución de la renta y política fiscal, etc. En consecuencia creemos que la repercusión prevista en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos del adquirente al transmitente en todo caso de transmisiones onerosas, podrá ser objeto de reclamación económico-administrativo e impuesta por estos órganos en los casos en que el transmitente se oponga a ello, aunque invoque pactos privados que hoy en este extremo concreto son contrarios a la Ley.

Plazos para recurrir. — El plazo es el de quince días hábiles computados a partir del día siguiente a la notificación en forma; por lo tanto es el que rige cuando se trata de actos de gestión fiscal que han de ser notificados individualmente. Así el art. 25 de la L. P. E. A. dispone que: «la reclamación en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de quince días a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto administrativo que se impugna sin perjuicio de las especialidades» (art. 15-2). Igual dispone el art. 69 del R. P. R. E. A. de 1981 al precisar el plazo para interponer el recurso y su cómputo. Además señala los días y horas hábiles para practicar las actuaciones y los recursos para impugnar sus resoluciones.

El plazo para recurrir contra los acuerdos de imposición, ordenanzas y sus modificaciones ante los T. E. A. P., es siempre el de quince días hábiles a partir del día siguiente al de la publicación del acuerdo definitivo en el B. O. P. (art. 26 Ley 40/81) cualquiera que fuese el momento de la reclamación o de su resolución expresa o tácita. La interposición de estos recursos no suspenderá sin más la aplicación de la Ordenación aprobada, lo contrario supondría un grave quebranto para las Corporaciones locales.

Ahora bien, en todos estos casos susceptibles de reclamación económica puede también el interesado, de modo facultativo, recurrirlos previamente en reposición. Esto es, el recurso de reposición previo puede o no interponerse, pero si se formula juega ya con todas sus consecuencias y no es posible acudir a la vía económica si no se desiste de la reposición, salvo si se acude a aquélla a través del recurso contra la resolución expresa o tácita de la reposición tal como ya se expuso en su momento. Sólo recordaremos que el recurso de reposición se entenderá desestimado automáticamente por el transcurso de quince días sin que se notifique la

resolución expresa; por lo tanto la reclamación económica habrá de presentarse dentro de los quince días a partir del siguiente a aquel en que se entienda desestimado o se produzca la resolución expresa tal como dispone la normativa del art. 161 de la L. G. T. No nos encontramos exactamente ante un supuesto de aplicación especial del silencio administrativo que se equipare a una decisión de la Administración que le releva ya de resolver de modo expreso, y por lo tanto el interesado puede esperar a que se dicte resolución expresa; no obstante, es lo cierto que el plazo para ejercitar el recurso económico-administrativo caducará si no se interpone dentro de los quince días hábiles siguientes al transcurso legal de los quince días contados a partir de la formulación del recurso de reposición. Criterio terminante a la luz de los claros términos de los arts. 377 de la L. R. L. y 161 de la L. G. T., cuando expresan que el recurso económico habrá de interponerse dentro de los quince días hábiles siguientes al transcurso del plazo legal de quince días del recurso previo sin que se notifique su resolución (Sentencia T. S. de 7 de noviembre de 1977 (Ar. 4.118) y 20 de febrero de 1980 (Ar. 862)). No obstante, si se produce la decisión expresa tardía, el plazo quedará abierto de nuevo para interponer el recurso económico y si ya fue recurrida la desestimación tácita presunta se podrá ampliar de modo facultativo a la decisión expresa o bien si se interpone recurso independiente acumularse el mismo (127).

Resoluciones presuntas.—Incorporación de la técnica del silencio administrativo negativo al procedimiento económico.—La duración máxima de las instancias constituye la innovación más importante de la L. P. E. A., que trata de corregir definitivamente por el juego del silencio administrativo la duración excesiva de estas reclamaciones aunque no sea debido a la falta de actividad y sí al exceso de trabajo.

Tema interesante que en realidad no quedaba resuelto por la aplicación de la obligación inexcusable de resolver consagrada antes en el Reglamento de 1959 y hoy en el de 1981 y por supuesto en el art. 35 de la L. P. E. A., norma similar a la que para las diversas jurisdicciones se establece en el art. 1,7 del C. C. cuando dispone que los jueces y tribunales tienen el deber de resolver en todo caso los asuntos de que conozcan, ateniéndose al sistema de fuentes establecidas. Así al efecto preceptúa el art. 35 citado, que los T. E. A. no podrán abstenerse de resolver ninguna reclamación sometida a su conocimiento ni aun a pretexto de duda racional o de deficiencia de los preceptos legales.

La L. P. E. A. y el reglamento de 1981 (art. 108), determinan que la duración máxima de la reclamación económico-administrativa en cualquiera de sus instancias (primera oalzada) será de un año desde la iniciación de la vía económico-administrativa en primera instancia a partir del escrito interpositorio sin que se hubiese notificado resolución expresa, o en alzada desde el escrito de apelación. De ahí, que una vez transcurrido este plazo el interesado podrá considerar desestimada la reclamación a los efectos de interponer el recurso pertinente, bien de alzada o el contencioso-administrativo, según los casos, a partir del día siguiente en que deba entenderse desestimada la reclamación. Si del asunto conoce el T. E. A. P., en única instancia procederá el recurso contencioso-administrativo ante la correspondiente Sala de la Audiencia Territorial. El plazo será el de un año de acuerdo con el art. 58-4 de la L. J. Si la resolución presunta fuere en alzada ante el T. E. A. C. el recurso contencioso-administrativo se interpondrá en igual plazo ante las Salas de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. Si la resolución del T. E. A. P. fuere susceptible de recurso de alzada el plazo será el de quince días a partir del día siguiente al transcurso del año, de conformidad con el art. 131 del Reglamento.

Especialidad en materia de implantación y ordenación (también presupuestos) de tributos locales.

(127) El T. S. 7 de noviembre de 1977 declara la prevalencia de la L. G. T.

Si el recurso fue interpuesto contra los acuerdos de implantación, aprobación de ordenanzas y sus modificaciones —igual presupuestos— se entenderá denegada por el transcurso de noventa días a partir de su interposición sin dictarse resolución (art. 26-2 Ley 40/1981, del 28 de octubre que sustituye al R. D. L. n° 3 de 16 de enero del mismo año que limitaba el plazo a sesenta días). Conviene observar que la Ley en este caso no habla de notificación dentro de ese plazo, sino de resolución. Pensamos que en estos supuestos el silencio administrativo equivale a una decisión administrativa denegatoria con todas sus consecuencias, ya que la Ley dice que causa estado. Por eso el recurso procedente en estos casos tanto de las resoluciones expresas como tácitas que causan estado será el contencioso-administrativo ante la Audiencia Territorial en el plazo de dos meses a contar desde el día siguiente a aquel en que se entienda denegado. No juega, pues, el plazo del año que para las resoluciones presuntas establece el art. 58-4 de la L. J., ya que si el acto causa estado agota la vía gubernativa es equiparable al expreso y recurrible ya en vía jurisdiccional. En consecuencia no tiene ya la Administración obligación de dictar resolución expresa y al no tratarse de una ficción para recurrir sino de una verdadera resolución administrativa denegatoria no tiene sentido la aplicación del plazo, máxime cuando para esta clase de acuerdos, por razones obvias, el ordenamiento jurídico específico reduce los plazos e incluso señala un plazo único de quince días para acudir al recurso económico, sea la resolución expresa o presunta.

Términos y plazos.— Ordena el nuevo R. P. R. E. A. que las actuaciones habrán de practicarse en días hábiles y que el horario de despacho será el que determinen las disposiciones generales. Sin embargo, de oficio o a instancia de parte podrán habilitarse días inhábiles cuando hubiese causa urgente que lo justifique, ello sin ulterior recurso.

Procedimiento de urgencia.— También se prevé un procedimiento de urgencia para ciertos casos en aras del interés público que podrá conceder, de oficio o a instancia de parte, como reza el art. 68 del Reglamento, el Ministro de Hacienda o el Presidente del Tribunal Central, incluso para los procedimientos incoados en los T.E.A.P. En estos casos los plazos se reducirán a la mitad, excepto los establecidos para la interposición de los recursos en cualquiera de las instancias.

Por fin se aborda el problema de interposición de recursos o presentación de escritos o documentos el último día de plazo fuera de las horas normales de despacho. Así el art. 64-3 dice que la interposición de reclamaciones y la presentación de escritos cuando se efectúa el último día de plazo podrá ser realizada fuera de las horas de despacho al público y hasta las veinticuatro horas de dicho día en la forma que oportunamente se determine por el Ministro de Hacienda. Merece aplausos esta decisión, pues en la práctica se cercenaban de hecho las horas del último día de plazo que quedaban reducidas sólo a las de oficina, pues aunque con arreglo a la Ley eran hábiles todas las horas de dicho día, era difícil e inseguro para el interesado encontrar la forma y medio legal para interponer en estos casos las reclamaciones o escritos en otras oficinas Estatales (como Correos, Gobierno Civil, Juzgado de Guardia).

Es conveniente descartar que en pro de los principios de celeridad e igualdad de partes en el proceso, el Reglamento dispone que los términos y plazos establecidos obligan por igual, y sin necesidad de apremio, a los órganos competentes y a los interesados. Sabido es que el procedimiento se impulsará de oficio por el Secretario y se vigilará por el Presidente del Tribunal.

También se regulan en el Reglamento las prórrogas de los plazos y la caducidad de trámites y recursos (arts. 66 y 67).

En cuanto al cómputo el art. 69 establece:

«1.º Los plazos se contarán siempre a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate.

2.º En los plazos señalados por días se computarán únicamente los que sean hábiles excluyéndose los feriados.

3.º Si el plazo se fija en meses éstos se computarán de fecha a fecha. Si en el mes de vencimiento no hubiere día equivalente a aquel en que se comience el cómputo se entenderá que el plazo expira el último día del mes.

4.º Si el plazo se fijare en años se entenderán éstos naturales en todo caso.

5.º Cuando el último día del plazo señalado por años o por meses sea inhábil se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente».

F. *Procedimiento ordinario y trámite en única o primera instancia.*

El procedimiento se tratará en este estudio de forma general, ya que se ajusta a los principios comunes rectores del trámite administrativo con las peculiaridades que exige la adecuación a una reclamación o recurso. De todas formas se acusa en su tratamiento la inspiración del recurso jurisdiccional contencioso-administrativo. Se acomoda, como apunta la L. P. E. A., a los principios de legalidad y mediación, rapidez y economía procesal y se contemplan los actos fundamentales de iniciación, desarrollo y terminación procedimental, con precisión de la duración máxima de las reclamaciones y señalamiento de intereses de demora en favor del Tesoro y de los interesados.

a) Escrito interpositorio.

El procedimiento se incoa en virtud de un escrito interpositorio que se ha de presentar dentro del plazo legal y en el que se hará cita concreta de la disposición o acto expreso o tácito que se recurra y demás circunstancias necesarias como el señalamiento del domicilio fiscal donde se han de hacer las notificaciones. La jurisdicción económico-administrativa, como todo proceso de revisión, exige la existencia de un acto o disposición previa que se impugna por el recurrente (T. S. 17 de mayo de 1980, Ar. 921). El escrito terminará con una sencilla súplica de que se entienda formulada la reclamación contra el aludido acto de gestión tributaria o disposición. Se ha de hacer constar también si se ha interpuesto recurso previo potestativo de reposición. Es de advertir que el interesado tiene opción para hacer alegaciones en este escrito inicial.

b) Reclamación del expediente, información y alegaciones.

El Tribunal reclamará el expediente del órgano gestor y una vez recibido se pondrá de manifiesto al reclamante para que éste efectúe el trámite de información y de alegaciones escritas cuando no las comprenda el escrito inicial y aporte pruebas y documentos. Se abre, en su caso, el período para práctica de prueba con toda clase de medios para poder acreditar los hechos relevantes para la decisión de procedimiento.

c) Prueba.

Los Tribunales que resuelvan reclamaciones económico-administrativas podrán acordar de oficio o a instancia de parte el recibimiento a prueba y disponer la práctica de cuantas estimen pertinentes para la más acertada decisión del asunto. Podrán, también, acordarse de oficio aun cuando haya concluido la fase probatoria (art. 168-1 L. G. T.). Si bien el resultado de estas diligencias de prueba se pondrá entonces de manifiesto a los interesados para que puedan alegar cuanto estimen conveniente a su derecho.

d) Solicitud de vista.

Podrá solicitarse vista pública —igual en segunda instancia—, para lo cual si se decreta la vista, dada la importancia del asunto, es preceptiva la intervención de abogado en ejercicio, que incluso habrá de firmar la solicitud de petición de la vista pública (art. 32 de la L. P. E. A.). Los Organos económicos podrán reclamar comprobación y prueba por fundada resolución.

Sólo se admitirán como incidentales las cuestiones que sin afectar al fondo del asunto se relacionen con él o con la validez del procedimiento y cuya resolución sea requisito previo y necesario para la tramitación de las reclamaciones y no pueda por tanto aplazarse hasta que recaiga acuerdo sobre el fondo del asunto. En los incidentes los plazos se reducirán a la mitad.

e) Resolución fundada: efectos.

La resolución que ponga fin al procedimiento será fundada con separación de hechos y fundamentos de derecho (resultandos y considerandos), y el fallo o parte dispositiva decidirá todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas el expediente suscite, hayan sido o no promovidas por aquéllos, en cuyo caso se dará previa audiencia a los interesados.

Efectos de cosa juzgada.—Una vez firme, y por supuesto válida, produce los efectos de la cosa juzgada administrativa, y ya no podrá deducirse nueva reclamación con el mismo objeto. Para ello, una vez dictada, ha de ser notificada en forma a las partes interesadas y los justificantes quedarán incorporados al expediente, todo lo cual vigilará el secretario. Si el asunto se encuentra enalzada se remitirán los autos y expedientes al T. E. A. P., para su ejecución. Recibidos por el tribunal, remitirá el expediente con certificado del acuerdo al Organó gestor para su cumplimiento.

Efectos ejecutivos.—Dispone el art. 115 del Reglamento que la resolución tendrá fuerza ejecutiva y obligará a los órganos de gestión a llevarla a puro y debido efecto. Si bien siempre bajo la vigilancia del T. E. A. P. que haya decidido el asunto en primera instancia y por tanto el competente para dirigir y controlar su ejecución. Esto es, la ejecución material de la resolución corresponde al órgano gestor, pero bajo la dirección y control del Tribunal. Los interesados están legitimados para intervenir en la ejecución y podrán dirigirse al Tribunal para asegurarse el cumplimiento con solicitud de las medidas necesarias e impugnación de las inadecuadas.

Entendemos que las acciones que dimanen de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos no prescriben hasta los quince años al no tener señalado plazo específico de prescripción.

El órgano gestor adoptará las medidas ordenadas rectificando o modificando el acto recurrido y ordenará la devolución de las cantidades procedentes con el interés de demora en su caso.

f) Desistimiento, renuncia y caducidad del recurso.

Es normal que el recurso termine, como ordena la Ley, por resolución expresa, sin perjuicio de que el reclamante pueda recurrir, ante su duración excesiva, la decisión desestimatoria presunta; no obstante, existen otras causas menos frecuentes de terminación de las reclamaciones económico-administrativas, aparte de las cuestiones previas, cuales son el desistimiento, la renuncia y la caducidad previstas en el R. P. R. E. A.

Así, como regla general, todo reclamante podrá desistir de su petición o instancia o renunciar a su derecho, si bien habrá de efectuarlo siempre por escrito. Si lo verifica por apoderado, éste habrá de acompañar poder al efecto o en otro caso necesitará de la ratificación del interesado mediante comparecencia ante funcionario

competente que extenderá la correspondiente diligencia. Si se formula en debida forma, se aceptará y declarará concluso el procedimiento, salvo que se opongan otros interesados o el Organo estime que la Administración tiene intereses en la continuación del proceso.

La caducidad será declarada cuando por cualquier causa imputable al interesado se haya paralizado el procedimiento durante tres meses o en los demás casos previstos en el Reglamento, siempre salvo las excepciones señaladas en el mismo y cuando el Organo estime que la Administración tiene interés. Antes de proceder a la declaración de caducidad se hará saber al interesado.

G. Procedimientos especiales en materia de incidentes, autoliquidaciones, retenciones fiscales y repercusiones.

Bajo la rúbrica de procedimiento especial regula el nuevo R. P. R. E. A. de 1981, en su capítulo V.

En primer lugar, los incidentes admisibles que pasa a enumerar en el art. 118-1 sin carácter exhaustivo —al igual que el art. 33 de la L. P. E. A.—, ya que, como dice, proceden en todos aquellos extremos que, sin constituir el fondo del asunto reclamado, se relacionan con él o con la validez del procedimiento, siempre que la resolución de dichas cuestiones sea requisito previo y necesario para la tramitación de las reclamaciones y no puedan, por lo tanto, aplazarse hasta que recaiga acuerdo sobre el fondo del asunto. Los incidentes no admisibles se rechazarán de plano sin perjuicio de que puedan plantearse de nuevo en alzada y por supuesto alegarse en vía jurisdiccional.

Después pasa a puntualizar el Reglamento en el artículo siguiente las dos reglas básicas a seguir en su tramitación: una, la de que su admisión suspenderá la tramitación de la reclamación hasta la decisión del incidente (no comprende a los que se tramitan en piezas separadas como los relativos a la suspensión de los actos impugnados) y otra la de que si bien el trámite se ha de acomodar al procedimiento previsto para las reclamaciones, no obstante, todos los plazos han de reducirse a la mitad de su duración. Se favorece a la acción cuando para recurrir de su decisión el plazo de quince días se reduce a ocho días.

En segundo lugar se hace referencia concreta al procedimiento de impugnación de autoliquidaciones, que exige una reclamación previa y preceptiva en vía administrativa para conseguir antes de nada en dicha vía su confirmación o rectificación, como se puntualizó en su lugar oportuno. Ello constituye en realidad casi la especialidad de este procedimiento, ya que, a partir de esta norma, sólo dispone el Reglamento que la reclamación económico-administrativa deberá interponerse en el plazo de quince días desde que la resolución expresa, en su caso, sea notificada al sujeto pasivo o se confirme la autoliquidación por silencio administrativo si en el plazo de un mes no se resuelve la petición.

En tercer lugar, por último, se regulan los procedimientos sobre repercusiones o retenciones tributarias que siguen la norma general de las reclamaciones económicas en el sentido de que pueden plantearse directamente ante el Tribunal Económico que corresponda, sin perjuicio de acudir antes potestativamente a la vía administrativa ante el propio ente gestor del impuesto. En este caso el procedimiento previo potestativo se ajustará al recurso de reposición previo al económico-administrativo, si bien entendemos que cuando se trata de materias de imposición local, se aplicará con carácter preferente su normativa específica y en su defecto la de la Ley especial reguladora de este recurso. Es lo natural y lógico desde el momento en que dicha Ley reguladora del recurso de reposición previo a lo económico-administrativo excluye expresamente el interpuesto sobre impuestos locales; máxime ade-

más cuando el Reglamento, aunque sea el económico-administrativo, no puede prevalecer frente a disposiciones de superior rango legal como son las de la L. R. L. y L. G. T.

La particularidad más curiosa de estos recursos económicos administrativos especiales en materia de repercusiones tributarias e impugnación de los actos de retención (este último es una subespecialidad dentro del anterior), estriba en que aparecen en principio como un procedimiento entre partes del contribuyente o sujeto a quien se le efectúa la retención de un lado y sustitutos de los mismos de otro, ante los Tribunales Económico-Administrativos que actúan en estos casos como si se tratase de órganos judiciales aun cuando son órganos administrativos que habrán de decidir en definitiva sobre la legalidad de la pretensión de repercusión o retención tributaria y en consecuencia del reembolso o no de los tributos satisfechos por el sustituto del contribuyente en el procedimiento relacionado en primer lugar o sobre la impugnación de los actos de retención.

Es loable que estas reclamaciones se canalicen y acojan a través de la vía de revisión económico-administrativa, en garantía de los derechos de los interesados en estas materias tributarias de claro interés público que trata de proteger la Administración de Hacienda competente. En efecto, si la L. G. T. estima que los impuestos han de satisfacerlos determinados contribuyentes a tenor de su capacidad contributiva cuando se produzcan los hechos imponibles consiguientes, es lógico que arbitre las medidas y garantías necesarias para que la aludida finalidad fiscal se cumpla en sus estrictos términos, habida cuenta de que la mera obtención de recursos no acapara toda la filosofía tributaria, y en consecuencia es lógico de que si la Hacienda, por razones de política y técnica de seguridad fiscal, señala en ciertos casos como sujeto pasivo obligado al pago a un sustituto del contribuyente y lo mismo en los casos de retención, ello debe ser sin perjuicio de que el contribuyente sometido a gravamen lo pague, en definitiva, para cuyo fin arbitre al efecto las medidas oportunas incluso con la garantía de los correspondientes recursos en materia económico-administrativa y a ultranza en vía jurisdiccional y no abandone a los sustitutos o los coloque fuera del campo tributario.

De todas formas llama la atención por excepcional, que siendo la vía económico-administrativa de carácter revisor, que exige la existencia de un acto previo, puedan las aludidas partes interesadas acudir directamente a ella —la previa reclamación ante los órganos gestores es potestativa—. Circunstancia paliada únicamente si se entiende que el acto de retención es en cierto modo un acto de gestión o colaboración fiscal delegada de la Administración y que, en menos escala, también lo es el pago del impuesto por el sustituto; de ahí que la Administración como defensora del interés público ampare y vele por la legalidad de las repercusiones y de las retenciones. Ahora bien, tampoco se puede olvidar que los Tribunales Económico-Administrativos son órganos administrativos y en consecuencia no repugna en absoluto que ante ellos se clarifiquen las aludidas materias que se engloban dentro de la relación tributaria de cada impuesto, y que afectan al Estado.

Obvio que este problema del acto previo no se plantea cuando se acude previamente ante los órganos de gestión, ya que si se opta por esa vía ha de ser ya con todos sus efectos y en consecuencia el acto recurrible del órgano gestor se incardina ya en la vía económico-administrativa a través de la impugnación del acto expreso o presunto del órgano gestor, circunstancia que nos hace pensar en que su establecimiento, como preceptiva, evitaría este problema.

La normativa específica aplicable al procedimiento sobre repercusiones tributarias obligatorias es el art. 122 del R. P. R. E. A. y en su defecto las relativas al procedimiento en única o primera instancia. Mientras que el procedimiento sobre reten-

ciones tributarias se regulará por las normas específicas del siguiente art. 123 y en su defecto por el artículo anterior y las correspondientes al procedimiento general.

A tenor de los arts. 122 y 123 hemos de tener presente, respecto del procedimiento:

Primero.—La competencia para conocer de estos recursos cuándo se provocó el acto ante el órgano gestor lo será el T. E. A. P. que corresponda a dicho órgano. En materia del impuesto sobre incremento del valor de los terrenos el T. E. A. P. en donde esté ubicado el Ayuntamiento de la imposición. Todo consecuencia de impugnarse un acto de gestión.

Si la reclamación se interpone directamente en vía económica será competente el Tribunal que corresponda a la provincia en que tenga su domicilio la persona contra quien se dirija la reclamación o tenga el domicilio fiscal el contribuyente que soporte la retención según se trate de uno u otro procedimiento.

Segundo.—El plazo de quince días es común para los dos recursos, si bien se contará desde el día siguiente al en que la repercusión o pretensión de reembolso sea notificada fehacientemente al sujeto obligado a soportarla o éste de modo expreso afirme que la conoce. En los casos de retención dicho plazo se computará desde que el acto de retención haya sido comunicado en forma fehaciente al reclamante o, en su defecto, desde que éste manifieste expresamente que conoce la retención.

Tercero.—El procedimiento para ambos recursos se inicia a medio de un escrito interpositorio en el que además de las menciones generales, se fijará con claridad y precisión lo que se pide y la persona contra quien se dirija la reclamación.

Recibido el escrito por el T. E. A. P. lo comunicará inmediatamente al sujeto contra quien se dirija la reclamación, quien deberá comparecer en el expediente aportando todos los antecedentes necesarios para su instrucción dentro del plazo de diez días. Si no comparece se continuará el procedimiento sólo con los antecedentes del reclamante sin perjuicio de las facultades instructoras del Tribunal.

La audiencia a las partes se concederá poniendo de manifiesto las actuaciones a cada uno de forma sucesiva por períodos de quince días, pudiéndose formular alegaciones, con aportación de pruebas oportunas. El período probatorio podrá acordarse si lo solicitan ambas partes o el Tribunal lo estima necesario.

Cuarto.—La resolución pondrá término al procedimiento y en los supuestos de repercusión declarará si es procedente esta pretensión de reembolso y, en su caso, determinará su cuantía, detallando las actuaciones que deban desarrollar obligatoriamente las partes para la ejecución del fallo. Dicha resolución se notificará a cada una de las partes que podrán ejercitar contra ella los recursos procedentes.

En el procedimiento de retención la resolución confirmará, anulará o modificará el acto de retención impugnada, formulando las declaraciones de derecho que sean pertinentes.

Se observa que al igual que la comunicación del recurso o emplazamiento del demandado ha de verificarse en forma individualizada, también del mismo modo, como parte en el procedimiento, se le ha de notificar la resolución a la vez que al reclamante.

Después de consignar el reglamento que las resoluciones firmes tienen el valor de cosa juzgada da las normas para la ejecución y regula además, de forma separada los procedimientos de impugnación de retenciones indirectas y de actos dictados para la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases imponibles, que ya no se detallan por carecer de interés en este estudio.

H. Recursos.

Las resoluciones expresas o desestimatorias presuntas en las reclamaciones de que entiendan los T. E. A. P. en única instancia. Las relativas a acuerdos de implantación, aprobación de ordenanzas y su modificación en todo caso y las demás expresas cuya cuantía no exceda de un millón de pesetas podrán ser recurridas en el plazo de dos meses ante las Salas de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial que corresponda al T. E. A. P. que dictare la resolución.

Si la resolución es desestimatoria presunta, el plazo será de un año y se empezará a contar desde el día siguiente a aquel en que se entiende desestimada (art. 58-4 L. J.) salvo, a nuestro juicio, en la desestimación presunta de reclamaciones económico-administrativas en materia de imposición y ordenación de tributos locales que será de dos meses.

Tanto si la resolución es expresa como presunta se computará de fecha a fecha (art. 5 C. C.) con inclusión del día de la notificación o publicación en forma, de la resolución recaída según declara la doctrina legal. En todo caso si se dicta después de un año sin la debida justificación, los interesados podrán hacerlo constar así al interponer el correspondiente recurso y denunciar el defecto para que se siga procedimiento disciplinario contra los funcionarios causantes del retraso.

a) Recurso ordinario de alzada.

Contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los T. E. A. P., la L.P.E.A., en su art. 37, preceptúa que podrá interponerse recurso de alzada ante el T. E. A. C., en el plazo de quince días contados desde el siguiente al de la notificación de aquéllas; si bien reglamentariamente se establecerán los supuestos en que por razón de la cuantía no sean susceptibles de alzada. Hoy ya el Reglamento de 1981 en su art. 129 dispone que las resoluciones de los T. E. A. P. sobre el fondo del asunto o equiparadas (competencias, incidentes que impidan entrar en el fondo, si la cuantía lo permite y en el plazo de ocho días) serán susceptibles de recurso de alzada, excepto cuando la cuantía no exceda de un millón de pesetas. Al referirse el art. 129 a resoluciones sin distinción, comprenderá tanto las expresas como las tácitas, de ahí que ambas serán susceptibles de alzada, si bien el plazo se computará en las primeras a partir del día siguiente al de notificación y en las segundas a partir del día en que se entiendan desestimadas (128).

El art. 25-3 del R. D. L. 3/81 de enero permitía expresamente el recurso de alzada contra la desestimación presunta de reclamaciones en materia de implantación de tributos, aprobación de ordenanzas y sus modificaciones. Alzada hoy suprimida por la Ley 40/81 de 30 de octubre.

En esta materia de recurso de alzada entendemos derogado por la actual normativa el art. 729 de la actual L. R. L. cuando determinaba que los acuerdos del T. E. A. P. en materia de exacciones locales ponían término a la vía administrativa en todo caso y eran recurribles a las Salas de la Audiencia Territorial de lo Contencioso-Administrativo. Es decir, que todas las reclamaciones en materias de tributos locales eran decididas como norma general en única instancia por los T. E. A. P., sin acceso al recurso de alzada.

Esta es nuestra modesta opinión con base en que en la L. P. E. A. de 12 de diciembre de 1980, que desarrolló las bases del procedimiento económico-administrativo de julio de 1980, concretamente la 3 c) y e) ya en su preámbulo y después en su texto articulado, anunció primero y plasmó después la competencia de los

(128) Se modifica la anterior normativa que confería competencia a las Salas de lo Contencioso-Administrativo de las Audiencias Territoriales respecto a las resoluciones de alzada ante el T. E. A. C.

T.E.A.P. al establecer que conocerán en única o primera instancia, entre otros de las reclamaciones en materia de exacciones locales; y matiza, como expresa su art. 37, al hablar de los recursos de alzada, que reglamentariamente se establecerán los supuestos en que por razón de la cuantía no sean susceptibles de alzada, como así lo hizo el R. P. R. E. A. de 20 de agosto de 1981, en el art. 10-1 al precisar la competencia de los T. E. A. P. para conocer en única o primera instancia según en cuantía sea o no inestimada o indeterminada o exceda o no de un millón de pesetas, de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados, entre otros, por los órganos de las Entidades locales y en lo mismo insiste el art. 129-1 al tratar de los recursos. Sin duda, la jerarquía de la norma y su sentido y su específica misión procedimental no ofrece reparo por tratarse de un Real Decreto Legislativo (Ley) que delega a su vez en el Reglamento la concreción por razón de la cuantía de los recursos de alzada. Además es significativo en este tema observar cómo el nuevo Reglamento de 1981, no recoge ya lo dispuesto en el art. 729 de la L. R. L., como, en cambio, se recogía en el anterior Reglamento de 1959 en su art. 27-1 b).

Dada la importancia actual de la imposición local, a la que se cedieron incluso tributos tradicionales del Estado, como el de la contribución territorial, etc., creemos buena la innovación, al no estar justificada ya esta discriminación anterior entre impuestos locales y estatales, aparte de representar la reforma una unificación favorable a la seguridad jurídica en una materia tan delicada e importante de garantías como son los recursos.

La alzada se formulará por escrito dirigido al Tribunal Central que podrá presentarse en la Secretaría del T. E. A. P. correspondiente que lo elevará con el expediente de gestión y el de reclamación dentro de los tres días siguientes al de su presentación. También podrá interponerse directamente ante el Tribunal Central o a través de otras autoridades de Hacienda, Gobiernos Civiles o servicios de Correos. En estos supuestos el Tribunal reclamará el expediente de quien proceda. En todo caso se citará a todos los interesados en el expediente para que puedan alegar lo que estimen procedente a su derecho. El expediente que se elevará al Tribunal Central lo será con el escrito de interposición de recurso de alzada en donde expondrá el recurrente los motivos en que se funde y podrá acompañar los documentos que estime pertinentes, sin que en la segunda instancia sea procedente la puesta de manifiesto del expediente para alegaciones salvo las excepciones expresamente establecidas (art. 133 del Reglamento). Después en alzada no se admitirá ya documento alguno.

El recibimiento a prueba sólo podrá otorgarse a petición del interesado en los casos siguientes:

- a') Si se hubiese denegado por el Tribunal Provincial y fuere pertinente su admisión.
- b') Si por cualquier causa, no imputable al que solicite la prueba, no hubiere podido practicarse en primera instancia toda o parte de la que se hubiera propuesto.
- c') Cuando haya ocurrido un hecho nuevo de influencia en la decisión con posterioridad al plazo concedido para el escrito de alegaciones.
- d') Si después de dicho plazo hubiese llegado a conocimiento del interesado algún hecho ignorado por él y también de influencia notoria.
- e') Cuando se dé alguno de los supuestos a que se refieren los arts. 44 en sus apartados 1 y 3 y 97 apartados 2 y 3 (art. 134 del Reglamento de 1981).

No obstante los Organos competentes podrán acordar y practicar las pruebas que juzguen necesarias para la acertada resolución del asunto. Cuando el Tribunal ejercite esta facultad deberá poner de manifiesto las actuaciones a los interesados para que puedan alegar en este extremo lo conveniente a su derecho.

Por último, en la tramitación y resolución de las reclamaciones en segunda instancia se ajustará a lo establecido para la única o primera en cuanto no esté modificado por las disposiciones específicas de la alzada.

La L. P. E. A. (al desarrollar la base 3 e) y el Reglamento (art. 129-3) señalan que contra las resoluciones que el Tribunal Central dicte en alzada, o en única instancia, lo mismo las que dicte el Ministerio de Hacienda (actúa como órgano económico), procederá el recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional. Recurso que habrá de interponerse dentro de los dos meses siguientes a la resolución expresa. Si se recurre la tática o presunta el plazo será de un año a partir del escrito de apelación (art. 58-4 de la L. J.).

Resta consignar que la resolución del recurso de alzada tiene carácter ejecutivo, sin perjuicio de que se interponga recurso contencioso-administrativo. Ahora bien, si se interpone este recurso jurisdiccional se puede pedir la suspensión del acto o resolución al amparo del art. 122 de la L. J. La ejecución corresponde al T.E.A.P. que hubiese conocido del asunto.

b) Recurso de apelación extraordinario en interés de la Ley.

Sin embargo, establece la L.P.E.A. (art. 38) y el Reglamento de 1981 (art. 136), y esto es muy interesante, que las resoluciones del T. E. A. P. que no sean susceptibles de recursos de alzada, podrán ser impugnadas por los Directores Generales del Ministerio de Hacienda en materia de su competencia, dentro del plazo de tres meses, a partir de la notificación del fallo, mediante recurso de alzada extraordinario, cuando estimen gravemente dañosa y errónea la resolución dictada. Para su éxito es imprescindible la concurrencia de ambas circunstancias. La resolución que se dicte respetará la situación jurídica particular derivada del acuerdo que se recurra y unificará el criterio. Estos recursos se inspiran también, a la vez, en el establecido como de apelación extraordinario en el Orden judicial de lo contencioso-administrativo, que en interés de la Ley puede formular la Abogacía del Estado, cuando estime gravemente dañosa y errónea la resolución dictada (art. 101, L. J.). Interpuesto el recurso, reclamado y recibido el expediente y verificadas las alegaciones se dictará resolución.

Vemos, pues, cómo los recursos contra el acuerdo o resolución de los T.E.A.P. son el ordinario de alzada ante el T. E. A. C. y el extraordinario de alzada ya expuesto, cuando no quepa el ordinario. Para recurrir en alzada ordinaria es necesario que el acuerdo exceda de la cuantía de un millón de pesetas. Cuando se trate de asuntos acumulados, a estos efectos, no podrán sumarse sus respectivas cuantías, sí, en cambio, cuando se recurra a través de un pago parcial una liquidación que exceda de esa suma, aunque el pago parcial no la alcance.

Las resoluciones dictadas por el Tribunal Central y Ministerio de Hacienda serán recurribles en vía contencioso-administrativa ante la Audiencia Nacional.

c) Recurso extraordinario de revisión y de nulidad de pleno derecho.

a') El recurso extraordinario de revisión es de naturaleza económico-administrativo especialísimo por razón de la materia y procede no sólo contra los actos de gestión tributaria sino también contra las resoluciones de los órganos económico-administrativos que la L. P. E. A. prevé en el art. 39 y el R. P. R. E. A. en el 137-1. El T. S., en la Sentencia de 20 de diciembre de 1977, admite este recurso en materia de tributos locales.

Es competente para conocer del recurso extraordinario de revisión el Tribunal Central, salvo lo dispuesto en el art. 8,2 del R. P. R. E. A., de conformidad con la L. G. T., L. P. E. A. y R. P. R. E. A.

Están legitimados activamente para interponer este recurso los titulares de un derecho subjetivo o que tengan interés directo o les afecte la resolución que se dicte, y la representación del Estado. El R. P. R. E. A. se remite al art. 130 (legitimación para recurrir en alzada). Es preceptiva la intervención de Abogado en ejercicio (art. 38-2 del Reglamento) salvo que se interponga por las Corporaciones o Instituciones que dictaron el acto impugnado.

Como tal recurso extraordinario, sólo procederá cuando no quepa la interposición de los otros recursos ordinarios; es preciso, pues, que el acto o la resolución sea firme. Incluso no susceptible de recurso contencioso-administrativo, aunque ello es materia polémica.

Dispone el art. 39 de la L. P. E. A. y lo mismo el 137 del Reglamento que el recurso extraordinario de revisión podrá interponerse, esto es importante, contra los actos de gestión y las resoluciones dictadas por los Organos Económico-Administrativos siempre que decidan cuestiones de fondo y cuando concurren algunas de las siguientes circunstancias:

a) Que al dictarlas se hubiera incurrido en manifiesto error de hecho que resulte de los propios documentos incorporados al expediente.

b) Que aparezcan documentos de valor esencial para la resolución de la reclamación, ignorados al dictarse o de imposible aportación entonces al expediente.

c) Que en la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución, siempre que en el primer caso, el interesado desconociese la declaración de falsedad.

d) Que la resolución se hubiere dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia u otra maquinación fraudulenta que se haya declarado así en virtud de sentencia firme (art. 39, L. P. E. A.).

En el primero de los supuestos señalados, el plazo del recurso se fijará dentro de los cuatro años siguientes a la fecha de la notificación del acto o de la resolución impugnada, y en los demás será de tres meses a contar desde el descubrimiento de los documentos o desde que quedó firme la sentencia judicial (art. 171-3, L. G. T., 39 L. P. E. A. y art. 138 del Reglamento de 1981).

El procedimiento en todo caso se ajustará a lo establecido en la primera instancia.

Efectos. — No suspenderá en ningún caso la ejecución del acto o resolución impugnado la interposición del recurso extraordinario de revisión.

Si el Tribunal estimare procedente el recurso, se limitará a declarar la nulidad o acordar la anulación de todo o en parte del acto o resolución impugnados, devolviendo el expediente al centro de procedencia con copia certificada de la resolución, para que se practiquen de oficio las diligencias que procedan.

En todo caso, habrán de servir de base a los nuevos actos de gestión o a reclamaciones económico-administrativas las declaraciones que se hubieren hecho en la resolución del recurso extraordinario de revisión, las cuales ya no podrán ser discutidas. Por supuesto, que contra la resolución que se dicte no se dará otro recurso en vía administrativa y sí en vía contencioso-administrativa.

Si el Tribunal, al desestimar el recurso, aprecia que hubo temeridad o mala fé en el recurrente al promoverlo, podrá imponerle hasta el duplo de la sanción señalada en el recurso ordinario de alzada (art. 139, R. P. R. E. A.).

b') Nulidad de pleno derecho.—Revisión de resoluciones: Ya expusimos, al tratar de las vías especiales de revisión administrativa, que las resoluciones firmes de los Tribunales Económico-Administrativos podrán ser objeto de esta revisión cuando incurran en causas de nulidad de pleno derecho. Así al efecto lo dispone el art. 62 del Reglamento que podían ser revisadas por los motivos reflejados y por las autoridades —Ministro de Hacienda— mencionadas en el art. 153 de la L. G. T.

Fuera de estos casos y de los que dan lugar al recurso extraordinario de revisión no se podrán modificar ni de oficio ni a instancia de parte, las resoluciones firmes, incurriendo la autoridad que lo haga en responsabilidad (art. 61 del Reglamento).

III.—VIA JURISDICCIONAL CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA.

1. Doctrina general.

Acabado el estudio de los recursos en vía administrativa establecidos por la Ley con carácter previo y necesario para que el acto cause estado y pueda ser impugnado en vía judicial, se impone ahora el estudio del recurso jurisdiccional contencioso-administrativo, que en definitiva es la pieza maestra del control de la legalidad de los actos y disposiciones de la Administración y por lo tanto del Estado de Derecho. Si bien queda lejos de nuestro propósito realizar un análisis pormenorizado de este proceso para no desmesurar el contenido de nuestro tema, nos limitaremos, dada su trascendencia, a tratar de modo escueto sus principios y líneas jurídicas generales en lo que afecten o guarden relación con la materia de exacciones locales en donde se comprende el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, cuyos actos de gestión serán revisados a ultranza en vía jurisdiccional, aunque a través de la previa vía económico-administrativa fiscal, salvo cuando se impugne una disposición reglamentaria de la Administración general que pueda relacionarse con esta materia, pues procede entonces el recurso directo en vía contencioso-administrativa sin perjuicio del potestativo recurso de reposición.

A. *La Administración y los Tribunales.*

El privilegio de autotutela se reduce en esencia a reconocer a la Administración una posición privilegiada en sus relaciones con los Tribunales de Justicia, sólo en tanto y en cuanto actúe en el ámbito de sus potestades para conseguir la satisfacción del interés público; fuera de estas competencias y procedimientos legítimos se sitúa ya en las vías de hecho y entonces el administrado puede defenderse de ella con todos los medios jurídicos que a su alcance pone el ordenamiento jurídico general.

El ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa comprende exclusivamente, a la vista del art. 1.º de la L. J. las pretensiones que se deduzcan en relación con los actos de la Administración Pública sujetos al Derecho Administrativo y con las disposiciones de categoría inferior a la Ley.

Todas las demás cuestiones que los particulares pueden plantear a la Administración o a la inversa, en otros órdenes jurisdiccionales, civil, social o laboral, quedan al margen de la jurisdicción contencioso-administrativa y se canalizarán por los procedimientos señalados en las Leyes específicas en cada una de las aludidas jurisdicciones; así puede afirmarse en términos generales que la presencia de la Administración ante estos respectivos Tribunales, no altera sustancialmente el derecho aplicable, aunque sí conserva, las más de las veces por inercia histórica, ciertas peculiaridades para ella ventajosas, como la vía gubernativa previa.

B. *Norma reguladora.*

La vinculación de la actividad de la Administración al ordenamiento jurídico se ha de garantizar en definitiva a los administrados a través de su revisión en vía contencioso-administrativa, cuya teoría pasamos a exponer en lo posible con fidelidad a su sistemática legal, señalada en la exposición de motivos, de la Ley de 27 de diciembre de 1956.

C. *Justificación de la reforma.*

La legalidad vigente reconoce que la Ley anterior de 13 de septiembre de 1888, modificada en 1894, supuso un enorme avance para el imperio de la justicia en las relaciones administrativas, si bien dadas las transformaciones sociales y jurídicas producidas desde aquella fecha, se justifica la reforma, tan sentida y reclamada desde la Magistratura, la Abogacía y la Doctrina.

Con gran acierto la Ley, al perfilar esta jurisdicción contencioso-administrativa, parte con plena conciencia de que se trata de una jurisdicción específica dentro del contexto genérico de la función jurisdiccional; de ahí que se limite a recoger sus especialidades y en lo demás aplique la técnica jurídica de la remisión a las leyes orgánicas y procesales comunes. Evita así repeticiones y rinde culto al principio de uniformidad y por lo tanto a la seguridad jurídica, con el logro de poder prescindir de toda disposición reglamentaria.

Sin duda, la nueva norma, como expresa la Exposición de Motivos, aprovechó toda la experiencia obtenida de la aplicación de la Ley anterior y sobre todo las orientaciones acertadas de la doctrina recogida a través de la jurisprudencia y así se acentúa el sentido espiritualista de sus preceptos para evitar interpretaciones formalistas, que abocaban en gran medida a la inadmisibilidad de muchos recursos contencioso-administrativos, circunstancia que no sólo perjudicaba a los derechos e intereses de los administrados, sino a la vez los de la propia Administración, es decir, al interés público, al dejar subsistentes numerosas infracciones administrativas en pugna con la justicia.

El art. 129 de la L. J. sigue la inspiración espiritualista del nuevo texto cuando permite subsanar los actos de las partes que no reúnan los requisitos debidos, dentro de los diez días siguientes a aquel en que se notificare el escrito que contenga la alegación o denuncia del defecto, y la misma regla se seguirá cuando el propio Tribunal apreciare de oficio la existencia de alguno de estos defectos, en cuyo caso dictará providencia otorgando dicho plazo, con suspensión, en su caso, del establecido para dictar sentencia. Si el defecto consistiere en no haber interpuesto el recurso de reposición cuando sea preceptivo y se advirtiese esa omisión por la Administración, el Tribunal requerirá al demandante para que en el plazo de diez días lo formule y así se hace y se acredita con la copia de la interposición, se suspenderá el procedimiento hasta que se resuelva dicho recurso.

La Ley estima que los requisitos formales se instituyen y «han de entenderse siempre para servir a la justicia garantizando el acierto de la decisión jurisdiccional, jamás como obstáculos encaminados a dificultar el pronunciamiento de sentencia acerca de la cuestión de fondo, y así obstruir la actuación de lo que constituye la razón misma de ser la jurisdicción». Cierto y laudable, pues, tal manifestación, ya que el procedimiento es un medio necesario para alcanzar la justicia y nunca debe convertirse en un fin en sí mismo; de ahí que no deba imperar en él un sistema rígido que impida cumplir con el fin principal.

Este es un principio real de carácter técnico en el que se inspiran los preceptos de la Ley siempre favorable a la acción —principio «pro actione»—.

2. La jurisdicción contencioso-administrativa.

Se concibe en la Ley como una auténtica jurisdicción completamente incardinada en el orden judicial, reguladora de un auténtico proceso entre partes en relación con un acto o disposición administrativa; de ahí que siga las líneas maestras del proceso civil ordinario, hasta el extremo de que la disposición adicional sexta determina que en lo no previsto por la Ley regirá como supletoria la de Enjuiciamiento Civil y las disposiciones orgánicas generales del Tribunal Supremo y de las Audiencias Territoriales.

La razón de ser está en que su organización y sus decisiones ofrecen unas posibilidades de acierto, de eficacia y garantía de las situaciones jurídicas de encarnar la justicia, superiores a las que ofrecerían si las mismas cuestiones se sometieran a otra jurisdicción, pues es verdad que sólo a través de la justicia y de las normas y principios del Derecho, es posible organizar la sociedad del Estado de Derecho moderno. La necesidad de esta jurisdicción trasciende de la órbita de lo individual y alcanza el ámbito colectivo como expresa la Exposición de Motivos, ya que las infracciones administrativas que ha de corregir, no sólo lesionan la situación de los administrados sino que menoscaban y desprestigian a la Administración.

La remisión supletoria a las normas de la Ley de Enjuiciamiento Civil no supone, claro está, que no existan entre los procedimientos ciertas diferencias, una de las cuales de carácter sustancial, radica en que la jurisdicción contencioso-administrativa es por esencia impugnatoria o revisora, o sea, que arranca en su origen de la existencia de un acto previo que se impugna y por lo tanto es el centro a cuyo tenor han de girar las pretensiones de las partes. Así la existencia del acto previo es el motivo de que la Ley conserve la nominación de jurisdicción contencioso-administrativa, sin que su carácter revisor la convierta en absoluto en una segunda instancia, pues, al contrario, se sigue un auténtico proceso entre partes y por supuesto la admisión y práctica de prueba cuando no exista conformidad en los hechos, e incluso son admisibles fundamentos que no hayan sido expuestos ante la Administración.

Al igual que en la jurisdicción ordinaria, impera el principio dispositivo. Los Tribunales han de juzgar, dentro de los límites de las pretensiones formuladas por las partes y de las alegaciones deducidas para fundamentar el recurso y la oposición, tal como dispone el art. 43 de la L. J. con la excepción de su apartado 2.

A. *Ambito y límites.*

Dispone el art. 1.º de la Ley que la jurisdicción se extiende a todas las pretensiones que se deduzcan en relación con los actos o disposiciones de la Administración sujetos al derecho administrativo; ahora bien, conviene precisar que cuando alude a la Administración del Estado, la comprende en todos sus diversos grados y por supuesto engloba las Entidades locales que aquí especialmente nos interesan, y también a la Administración Corporativa e Institucional. En consecuencia, en todo proceso contencioso-administrativo ha de figurar de modo necesario la Administración Pública, ya sea como actor, por ejemplo cuando excepcionalmente impugne a sus propios actos previa declaración de lesividad, o como demandada, supuesto corriente, ya que el proceso requiere siempre como necesario la impugnación de un acto o disposición administrativa; por lo que a grandes rasgos, se marginan ya los actos procedentes del poder legislativo y lo mismo los judiciales, salvo determinados actos en que ciertos órganos judiciales actúan por delegación del Ministerio de Justicia o bien actos administrativos que, dimanando del Consejo del Poder Judicial, afecten al personal de la Administración de Justicia o a su Estatus «funcional» (sanciones, ascensos, etc.).

En relación concreta al tema del impuesto objeto de este trabajo, recordaremos que está perfectamente claro que en toda materia de exacciones locales, y por lo tanto todas las reclamaciones contra los actos de gestión, se han de canalizar a través de la vía previa económico-administrativa —sin perjuicio de la potestativa reposición—. Por lo tanto, como el ente impositivo será siempre el Ayuntamiento, contra sus actos de gestión fiscal procederá la reclamación económica previa que se formulará en primer término directamente ante el T. E. A. P. y la resolución de dicho Organo en única instancia será recurrible sin duda alguna ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, ante las Salas de las Audiencias Territoriales; en su caso, si la resolución se dicta en primera instancia, habría de ajustarse la alzada ante el T. E. A. P. y su resolución será recurrible en vía contencioso-administrativa, ante la Sala de lo Contencioso Administrativo Fiscal de la Audiencia Nacional.

B. *Materias ajenas.*

La L. J. excluye en su art. 2.º las cuestiones de índole civil o penal atribuidas a la jurisdicción ordinaria y a aquellas otras que aun relacionadas con actos de la Administración la Ley atribuye a la Jurisdicción Social o a otras Jurisdicciones.

Nos conviene matizar sobre esta regla general: 1.º Que respecto de la jurisdicción penal su exclusión es de raíz; toda la materia penal es de la competencia exclusiva y excluyente de la jurisdicción penal y además de carácter preferente; no se podrán decidir en la jurisdicción contencioso-administrativa ni siquiera las cuestiones prejudiciales de carácter penal, tal como dispone el art. 4.º de la L. J.; es más, ha de paralizarse el curso del proceso e inhibirse a favor de aquélla hasta que el Tribunal Penal decida sobre la cuestión incidental; 2.º En cambio, en otras materias no penales, la competencia contencioso-administrativa se extiende al conocimiento y decisión de las cuestiones prejudiciales e incidentales no pertenecientes al orden administrativo, directamente relacionados con un recurso contencioso-administrativo, de conformidad con el art. 4.º de la L. J.; su pronunciamiento es «*incidinter cautium*», por lo tanto, sin perjuicio de los derechos que a las partes puedan corresponder a ejercitar ante los Tribunales que corresponda; de ahí que el art. 4,2 indique que la decisión que se pronuncie, no producirá efecto fuera del proceso en que se dicte y podrá ser revisada por la jurisdicción correspondiente.

Ante este precepto, es clara la competencia de los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo para decidir sobre actos de gestión fiscal de imposición local y decidir y calificar los actos o negocios jurídicos que den lugar a la transmisión del terreno, incidentes en las liquidaciones, sin perjuicio del derecho de las partes en caso de discrepancia a obtener una declaración distinta en la vía civil ordinaria. No obstante, fuera de esas excepciones, la Jurisdicción Contencioso-Administrativa debe guardarse de hacer declaraciones sobre materias civiles de propiedad, etc., si bien siempre tendrán competencia en principio para decidir si el órgano que dictó el acto administrativo impugnado, actúa o no dentro de su competencia; 3.º Aunque para la exclusión de las materias reservadas a la Jurisdicción laboral rige la misma norma del art. 4.º, se debe tener presente que existe una parcela administrativa laboral, atribuida de lleno a la competencia de los Tribunales Contencioso-Administrativos; fuera de ella, es la norma general que toda la materia relacionada con contratos de trabajo, salarios, accidentes, despidos y pensiones del régimen de la Seguridad Social es de la competencia exclusiva de la jurisdicción laboral. Al efecto puede servir como principio orientador lo proclamado en la Sentencia del T. S. de 5 de julio de 1973 (Ar. 3.308), cuando declara la incompetencia «siempre que se trate de relaciones jurídicas surgidas o creadas por la función del trabajo dentro del sistema laboral y sólo si la relación jurídica es consecuencia de la actividad de la Administración en su función de Derecho Público, se incluyen en el área propia administrativa para lo cual es necesario acudir a cada caso concreto»; 4.º Obvia la

competencia para decidir sobre las distintas materias de lo contencioso-administrativo y su primacía, aunque se planteen como previas a una cuestión de exacciones, cuyos actos de gestión han de canalizarse previamente y de forma forzosa en la vía económica.

Por último, se relacionan como materias excluidas las comprendidas en el art. 40, L. J., entre las que citaremos las más generales, o sea, los actos de trámite que no pongan fin a un expediente y los que sean meras reproducciones de otros anteriores que sean definitivos o firmes y los confirmatorios de acuerdos consentidos y por supuesto las resoluciones que no sean definitivas en la vía gubernativa. El art. 40, L. J., dispone que no se admitirá el recurso respecto de las resoluciones que pongan término a la vía gubernativa cuando sea previa la jurisdicción ordinaria.

En acatamiento a la Ley tampoco pueden ser objeto de recurso los actos que una Ley excluye de un modo expreso de la vía contencioso-administrativa. En este último caso, será necesario una Ley formal en que así se disponga, nunca una disposición de rango inferior, y además es necesario que de modo inequívoco se indique que tales órdenes o disposiciones quedan excluidas del recurso contencioso-administrativo. No es suficiente la expresión de que contra tales actos no cabe recurso alguno, y otras semejantes (en este sentido la Sentencia de 21 de abril de 1976).

En el aspecto positivo, el art. 3.º de la Ley aclara que conocerán los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo de las cuestiones referentes al cumplimiento, extinción y efectos de los contratos, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, celebrados por la Administración Pública, cuando tuviera por finalidad obras y servicios públicos de toda especie, y también las cuestiones que se susciten sobre responsabilidad patrimonial de la Administración Pública. Por último, todas las que la Ley le atribuya.

Todas estas cuestiones de competencia y sus trámites son de derecho necesario; obligarán a las partes y a los Tribunales que pueden declararlas de oficio para mantener las garantías del procedimiento. La jurisdicción es improrrogable y contra ella no cabe sumisión o pacto alguno. Al efecto el art. 15 de la L. J. dispone que «los Organos de la Jurisdicción podrán apreciar, incluso de oficio, la falta de jurisdicción, previa audiencia de las partes sobre la misma» y ya incluso en el momento de resolver y examinar el expediente, se puede suscitar la cuestión, con la particularidad que esta resolución será fundada e indicará la concreta jurisdicción que se estime competente y si la parte demandada se personase en ella en el plazo de un mes, se entenderá haberlo efectuado en la fecha en que se inició el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo si hubiese formulado éste, siguiendo las indicaciones de la notificación del acto o ésta fuera defectuosa.

En todo caso, los conflictos jurisdiccionales entre la jurisdicción contencioso-administrativa u otras, se atenderá a la normativa específica de los conflictos jurisdiccionales.

C. Salas de lo Contencioso-Administrativo.

Sobre este aspecto orgánico específico de lo Contencioso-Administrativo no entraremos en detalles y sólo destacaremos que la Ley respeta la unidad judicial de fueros en cuanto confía su ejercicio a órganos concretos encuadrados en el Poder Judicial, con intervención de funcionarios especializados en la materia a través de un doble sistema singular de concursos por méritos y oposiciones entre Jueces y Fiscales.

Se ejercerá por las: a) Salas de lo Contencioso-Administrativo de las Audiencias Territoriales aunque la Ley permite establecerlas también en sedes provinciales en ciertos casos; b) Salas de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Na-

cional; c) Salas tercera, cuarta y quinta de lo Contencioso-Administrativo del T. S. con asignación de asuntos por materias (129); (precisamente la Sala 3.^a conoce de las cuestiones tributarias) y de Salas de Revisión de lo Contencioso-Administrativo del T. S. cuya composición, selección del personal y funcionamiento, señala la Ley.

Con relación a la materia del impuesto municipal tratado, concretaremos: a) Que los recursos contra las disposiciones reglamentarias de carácter general de la Administración pueden formularse directamente ante los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo sin perjuicio de optar por el recurso facultativo de reposición previa ante el mismo Órgano que la dictó; es decir, contra la resolución expresa o tácita del mismo habrá de recurrirse ante el T. S., tanto se trate de Decretos del Consejo de Ministros o de Ordenes Ministeriales; b) Contra los acuerdos o resoluciones que dicten los T. E. A. P. en única instancia en materia tributaria local, los que no excedan de un millón de pesetas, sobre actos de gestión, inspección y sanción, incluso de autoliquidación y repercusión en todo caso los de implantación de tributos y su regulación al margen de su cuantía, podrá entablarse recurso ante las correspondientes Salas de lo Contencioso-Administrativo de las Audiencias Territoriales; c) No obstante como sólo el reciente R. P. R. E. A. de 1981 por delegación de la L. P. E. A., abre la posibilidad del recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central cuando se trate de reclamaciones cuya cuantía exceda de un millón de pesetas, las resoluciones que en estos casos se dicten en alzada serán recurribles ante las Salas de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (art. 40 L. P. E. A. y 129 del R. P. R. E. A.); d) Las sentencias dictadas por las Salas de lo Contencioso-Administrativo de las Audiencias Territoriales en el caso anterior, no serán apelables a las Salas de lo Contencioso-Administrativo del T. S.

- (129) Sobre distribución de asuntos entre las Salas de lo Contencioso-Administrativo del T. S., La distribución de asuntos entre las Salas de lo Contencioso-Administrativo del T. S., según acuerdo de su Sala de Gobierno de 18 de julio de 1982, tomado de lo dispuesto en el art. 15 de la L. J., será la siguiente:
- 1.º La Sala Tercera conocerá en única o segunda instancia de los recursos que tuvieren por objeto actos o disposiciones relativas a toda clase de exacciones públicas o proceda de los Ministerios de la Presidencia del Gobierno, de Hacienda, Obras Públicas y de Urbanismo —excepto Urbanismo—, Educación y Ciencia, Trabajo y Seguridad social —excepto Seguridad Social—, Industria y Energía, Transporte, Turismo y Comunicaciones y Cultura, así como los que procedan de las Corporaciones e Instituciones públicas sujetas a su tutela, excepto en las materias atribuidas expresamente a la Sala Quinta en el apartado 3.º
 - Conocerá asimismo en única o segunda instancia de los recursos contencioso-administrativos referentes a la protección jurisdiccional de los derechos fundamentales de las personas, excepto los relativos a materia electoral atribuidos a la Sala Quinta en el apartado 3.º
 - 2.º La Sala Cuarta conocerá en la misma forma de los recursos relativos a materias no atribuidas a la Sala Quinta en el apartado 3.º y que procedan de:
 - a) Los Ministerios de Asuntos Exteriores, Justicia, Defensa, Obras Públicas y Urbanismo —excepto Obras Públicas—, Trabajo y Seguridad Social —excepto Trabajo—, Agricultura, Pesca y Alimentación, Administración Territorial y Sanidad y Consumo y de las Corporaciones e Instituciones públicas sometidas a su tutela,
 - b) Las Entidades locales y Corporaciones e Instituciones públicas sometidas a su tutela, excepto los recursos que tuviesen por objeto actos o disposiciones relativos a exacciones públicas de cualquier clase de los que conocerá la Sala Tercera,
 - c) Cualquiera de los otros Organos e Instituciones y Corporaciones públicas no sometidas a tutela o dependientes de los Departamentos enumerados en el presente acuerdo.
 - 3.º La Sala Quinta conocerá igualmente de los recursos relativos:
 - a) Personal de la Administración Pública, activa o pasiva,
 - b) Expropiación forzosa en todas las modalidades.Conocerá también de los asuntos referentes a Elecciones Generales, a la validez de la elección y de la proclamación de Diputados y Senadores electos y recursos concernientes a elección para vocales de procedencia judicial del Consejo del Poder Judicial.
 - 4.º Los recursos de revisión contra sentencia firme de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional o de las Audiencias Territoriales se distribuirán conforme a los criterios mantenidos en los anteriores apartados.
 - 5.º Cuando los actos o disposiciones se dicten conjuntamente por varios Organos, se asignarán en virtud de la mayor antigüedad del Ministerio entre los que correspondan a las distintas Salas.
 - 6.º Estas normas serán de aplicación no sólo a los recursos que se interpongan a partir de la publicación de este acuerdo, sino también a los que se hallen en trámite, siempre que no estén señalados para fallo o vista, con la excepción de los recursos fundados en la Ley 62/1978, que serán resueltos por la Sala que de ellos venga conociendo.

D. *Las partes, recurrentes, demandados y coadyuvantes.*

Si bien se trata de un auténtico proceso entre partes, la naturaleza revisora de esta jurisdicción, que arranca de la previa existencia de un acto o disposición administrativa cuya legalidad se impugna y que en principio es ejecutivo, determina, como regla general, que sea el administrado quien tenga la iniciativa, es decir, quien actúe como parte demandante o recurrente, circunstancia que en consecuencia lleva a la vez a la Administración a actuar como parte demandada al mismo nivel.

Claro que esta regla general presenta excepciones, como es, en primer lugar, el caso singular en que la propia Administración impugne sus propios actos ante la jurisdicción contencioso-administrativa previa declaración de lesividad de los mismos, pues entonces actuará como demandante la Administración correspondiente y por el contrario serán demandados los administrados a quienes el acto confiera cualquier clase de derechos subjetivos, y en segundo lugar, encontraremos otra relativa excepción de carácter específico en toda la materia de imposición local, pues en la misma ha de tenerse en cuenta que el acto de gestión tributaria que se impugna parte del Ayuntamiento, y por lo tanto el contribuyente ha de formular contra él la reclamación directa económico-administrativa o bien a través del recurso previo de reposición, pero una vez que los Tribunales Económicos dicten acuerdos desfavorables contra los Ayuntamientos demandados, casos que suceden con cierta frecuencia, es obvio que contra éstos los recursos contencioso-administrativos han de ser formulados por el propio Ayuntamiento, en cuyo caso en la vía jurisdiccional la Administración Municipal actuará como recurrente y el interesado como demandado, si bien a la vez también como demandada la Administración del Estado en representación y defensa del T. E. A. P., representación y defensa que asumirá la Abogacía del Estado correspondiente. Igual situación se presentará cuando el acuerdo impugnado sea de imposición o de aprobación de Ordenanzas y sus modificaciones, ya que la alzada del T. E. A. P. fue suprimida por la Ley 40/81, pues, entonces si la resolución del T. E. A. P. es favorable al particular recurrente, tendrá que recurrirla el Ayuntamiento, si le conviene, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial.

La Ley prevé quién ha de ser demandado cuando el acto administrativo precisa para su eficacia, la intervención de otro órgano de la Administración que ejerce la tutela o fiscalización, y así al efecto aclara que corresponderá el carácter de parte demandada al Órgano fiscalizador sólo cuando su acto desaprueba el del Órgano fiscalizado, pues en caso de aprobación habrá de ser recurrido el acuerdo del Órgano tutelado (art. 29-2, L. J.). Dada la supresión actual de controles o fiscalización en los actos económicos de las Corporaciones Locales en aras de su autonomía, no se plantearán ya estos supuestos en materia de constitución o regulación de exacciones locales que antes correspondía al Delegado de Hacienda, y por lo tanto en lo que afecta al Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos.

El coadyuvante.—La Ley configura además, con independencia de las partes principales en el proceso, la figura del coadyuvante o persona con interés directo, a que afecte el acto o la disposición impugnada, que en consecuencia podrá intervenir como coadyuvante del demandado y también de la Administración o del demandante cuando sea la propia Administración la que pretenda la nulidad de sus actos, previa declaración de lesividad.

Su personamiento le dará derecho a intervenir en el trámite con notificación de todas las actuaciones y por lo tanto a colaborar con su parte en el proceso, incluso formulando alegaciones; sin embargo, carece de autonomía al respecto y actuará siempre como dependiente de la parte con quien coadyuve; así no podrá interponer

recurso de apelación o revisión con independencia de las partes principales ni tampoco continuar el litigio por sí sola ante el desestimamiento o allanamiento o renuncia a la acción de la misma.

Una de las peculiaridades o características del proceso contencioso-administrativo respecto del civil, estriba precisamente en la existencia de una fase interpositoria que se concreta también en la forma de emplazar a la Administración demandada que se entenderá realizada en forma automática por el simple hecho de la reclamación del expediente administrativo que la Sala ha de unir a los autos para sustanciar el procedimiento. La forma de verificar el emplazamiento de los demás demandados no es personal, sino a través de la publicación de anuncios en el B. O. de la Provincia o del Estado, según los casos (art. 63, L. J.). Así se emplazará también a los titulares de derechos subjetivos y a los coadyuvantes que tengan interés directo para intervenir al lado de la Administración. En cambio, han de ser emplazados de forma personal, los demandados por la Administración cuando ella pretenda la nulidad de sus actos propios, todo de acuerdo con el art. 65 de la L. J. A su vez la recepción del expediente administrativo por el Tribunal equivale o lleva consigo entender a la Administración como parte debidamente personada.

a) Capacidad, representación y postulación.

En cuanto a la capacidad procesal, la Ley se remite a quienes la ostentan con arreglo a la normativa de la L. E. C., y además, ya desde su vigencia, con notorio avance, la extiende a la mujer casada —cuya capacidad ya es reconocida ahora en el C. C.— y a los menores de edad en defensa de aquellos derechos cuyo ejercicio esté permitido por el ordenamiento jurídico administrativo, sin la asistencia del marido o persona que ejerza la patria potestad o tutela, tal como dispone el art. 27 de la L. J. Para evitar repeticiones, nos remitimos en este extremo a lo ya expuesto a propósito del procedimiento económico-administrativo, que precisamente aceptó estas normas de la Ley Jurisdiccional al igual que la L. P. A.

En materia de representación, las partes y coadyuvantes no pueden actuar por sí mismas en el procedimiento, salvo los funcionarios públicos en asuntos de personal que como tales les concierne, ya que la Ley les reconoce, entonces, competencia para ello, si así les conviniera. En consecuencia, las partes habrán de conferir su representación y defensa a un Abogado en ejercicio mediante el oportuno poder o bien pueden conferir la representación a un Procurador y su defensa a un Letrado, por lo tanto aún usual, no es preceptivo en todo caso que la parte se valga de Procurador, y de Letrado en ejercicio, ya que se puede conferir la representación y defensa al propio Abogado, claro está, que para él será facultativo aceptar o no la representación.

b) Representación y defensa del Estado.

Respecto de la Administración General del Estado, la dualidad de su representación y defensa se confiere ex lege a los Abogados del Estado (art. 34-1, L. J.), a quienes corresponde también la de las Entidades, Corporaciones o Instituciones públicas, salvo cuando designe Letrado o litiguen entre sí o contra la Administración del Estado.

Dispone el art. 35 de la L. J. que el Abogado del Estado no podrá allanarse pero sí abstenerse de intervenir si no entiende defendible el acto impugnado y lo expresará así para dar opción a la corporación o institución demandada a designar representante en el juicio o a hacer directamente por sí mismo la defensa de su actuación.

Es de notar que además el Abogado del Estado intervendrá en igualdad procesal con las otras partes, salvo cuando actúe en interés de la Ley en el recurso de apelación extraordinario y en el procedimiento especial de suspensión del acto.

c) Representación y defensa del Ayuntamiento.

En materia de exacciones locales, la representación y defensa de los Ayuntamientos se atribuye normalmente a sus respectivos procuradores y abogados de plantilla si los hubiese, aunque el ente municipal podrá designar el Procurador o Abogado que le convenga según el asunto. Es corriente también que actúe a medio de Procurador debidamente nombrado (lo es el nombrado por el ente autorizado para ello, y es válido aunque después cese en el cargo). No obstante si el Ayuntamiento no designa abogado, ejercerá su defensa el Abogado del Estado con las particularidades antes señaladas.

a') Acuerdo del Pleno.

Cierto que además la interposición del recurso por el Ayuntamiento, y lo mismo su personamiento como parte demandada, incluso como coadyuvante, ha de ser acordada por el Ayuntamiento en pleno de acuerdo con la normativa de la L. R. L., y no sólo para recurrir o defenderse ante la jurisdicción contencioso-administrativa sino también para promover cualquier recurso judicial.

En casos de urgencia —lo serán casi todos dado la brevedad de los plazos para recurrir— podrá autorizarlo la Comisión Municipal Permanente, sin perjuicio entonces de dar conocimiento al Pleno en la inmediata sesión.

b') Informe del Letrado.

También será necesario el previo informe del Letrado, a tenor del art. 370 de la L. R. L. Es de notar que estos requisitos que la Ley impone a los Ayuntamientos no se pueda generalizar a otras entidades jurídicas.

c') Interpretación de evolución antiformalista de la jurisprudencia.

Nuestro T. S. ha dulcificado en lo posible el rigor de estas formalidades, orientándose en la duda a favor del principio «pro actione», como sucede cuando el informe del Letrado es emitido por un funcionario licenciado en Derecho, y también se puede prescindir del acuerdo del Pleno para personarse como demandado en recurso de alzada. En todo caso, la omisión de las certificaciones acreditativas de estas autorizaciones con el escrito interpositorio es materia subsanable y el Tribunal, de oficio o a instancia de parte, viene obligado a conceder el plazo de diez días para unirlas.

En términos generales, la jurisprudencia tiene declarado sobre esta materia, que en principio, respecto de la representación, la norma jurídica, de manera inequívoca, ordena que el apoderamiento ha de ser anterior al día de presentación del escrito interpositorio (Sentencias T. S. de 24 de enero de 1973, Ar. 362, y 26 de diciembre de 1977, Ar. 4.807). No obstante en ciertos supuestos se dictaron sentencias admitiendo recursos en que el poder otorgado a los Procuradores lo fue con posterioridad a su interposición (Sentencias 30 de enero y 24 de marzo de 1975 (Ar. 316 y 1.383) y 21 de febrero de 1976 (Ar. 837) y esta es también la tendencia actual.

El T. S. sienta la doctrina general de que el dictamen del Letrado exigido por los arts. 370 de la L. R. L. y 338 del R. O. F. R. J. C. L., se requiere sólo para los casos de ejercicio de acciones judiciales, no cuando se trata de la interposición de recursos administrativos, los cuales pueden ser formalizados sin necesidad de observar aquel requisito (Sentencia de 16 de diciembre de 1980, Ar. 5.022).

Incluso para apelar de las sentencias ni es necesario el previo dictamen del Letrado ni nuevo acuerdo de autorización, al ser doctrina legal, recogida en la Sentencia de 4 de marzo de 1980 (Ar. 2.060) que el Ayuntamiento no precisa de informe previo del Letrado para interponer un recurso de apelación frente a una sen-

tencia que le sea adversa en el proceso en que fue demandado, bastando el primer acuerdo corporativo en que se decidió comparecer en el proceso de primera instancia para defender sus propios acuerdos, para, con base en el mismo, agotar los recursos ordinarios que la Ley permite en defensa y garantía de los derechos de los administrados y de la propia Administración —Sentencias de 12 de abril de 1973 (Ar. 1.535) y 20 de mayo de 1974 (Ar. 2.502) entre otras—. Ya la Sentencia de 2 de noviembre de 1978 (Ar. 5.753) adelantó que no era necesario el informe del Letrado para apelar, máxime cuando la defensa del Ayuntamiento la ejercitaba el Abogado del Estado.

E. *Legitimación activa y pasiva.*

La legitimación, tanto activa como pasiva, en el proceso contencioso-administrativo, deriva de una determinada relación previa entre el acto o disposición que se impugna y el sujeto; en realidad se distingue entre la legitimación «ad procesum» y la legitimación «ad causam», vinculada a la relación de fondo.

La activa.—El art. 28 de la L. J. dispone que estarán legitimados para demandar la declaración de no ser conforme a derecho y en su caso la anulación de los actos y disposiciones de la Administración:

a) Los que tuvieren interés directo en ello. Este interés ha de ser, como matiza la jurisprudencia, un interés legítimo, personal y directo, aunque no sea económico (Sentencias T. S. de 22 de noviembre de 1965 (Ar. 5.552) y 5 de julio de 1972 (Ar. 3.775).

b) Los titulares de derecho subjetivo afectados por el acto o la disposición.

Ha de existir, pues, una lesión y además, claro está, una infracción del ordenamiento jurídico.

Sin embargo, cuando se trata de impugnar en vía jurisdiccional una disposición reglamentaria de la Administración general, la Ley exige legitimación corporativa, o sea, que estarán legitimadas las Corporaciones, Entidades e Instituciones de Derecho Público que ostenten la representación de intereses de carácter general o corporativo, salvo cuando estas disposiciones han de ser cumplidas directamente por los interesados.

Es de notar que, en cambio, para recurrir estas mismas disposiciones en vía administrativa, la Ley no exige esta especial legitimación. En todo caso, cualquier particular puede recurrir el acto concreto de aplicación de la disposición general, haya impugnado o no directamente la disposición de que se trate, pero a los solos efectos de conseguir la nulidad del acto concreto de recurso.

Es de notar que para recurrir los avales de cumplimentación de títulos locales u Ordenanzas no es precisa legitimación corporativa y puede hacerlo cualquier contribuyente.

La Ley prevé también en favor de los titulares de derechos subjetivos afectados por el acto impugnado la peculiaridad de postular el reconocimiento de una situación jurídica individualizada y su restablecimiento (art. 28-2 L. J.).

En todo caso, la Administración que no pudiese anular por sí misma un acto, podrá sin embargo, previa declaración de lesividad, postular su nulidad en vía jurisdiccional, para lo cual está perfectamente legitimada, si bien tendrá que demandar a todos los titulares de derechos subjetivos e intereses que resulten afectados por dicho acto.

Tendrán buena legitimación no sólo las personas físicas, sino también las personas jurídicas y los Colegios oficiales, sindicales, Cámaras, Asociaciones y demás entidades constituidas legalmente para velar por los intereses profesionales y económicos determinados (art. 32 L. J.).

La pasiva.—La Ley considera parte demandada:

a) La Administración de la que procediere el acto o disposición a que se refiere el recurso.

b) Las personas a cuyo favor derivaren derechos del propio acto.

Legitimación para recurrir las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos.—Podrán recurrir en vía jurisdiccional en relación con las resoluciones del T. E. A. P. o en su caso del T. E. A. C., todos los sujetos pasivos y responsables y desde luego, en las transmisiones onerosas intervivos del impuesto aquí estudiado, tanto los adquirentes como los transmitentes-contribuyentes. Así declara el T. S. que a efectos de la impugnación de estos acuerdos, la legitimación del adquirente debe ser aceptada en todo caso (Sentencia 11 de febrero de 1977, Ar. 469) y de modo específico en el recurso jurisdiccional la Sentencia de 5 de febrero de 1970 (Ar. 562) y lo mismo al enajenante (Sentencia 22 de febrero de 1952, Ar. 431).

F. *Tiempo para interponer el recurso y Tribunal competente.*

a) Su importancia.

Es trascendente y delicado el tema de los plazos para recurrir los acuerdos o disposiciones de la Administración ante la jurisdicción contencioso-administrativa, ya que si bien la interposición de los recursos, como norma general, no suspende la ejecución de los mismos, también es verdad que su mera interposición, cuando es admisible, evita su firmeza y, por lo tanto, que queden firmes, definitivos y consentidos y se conviertan en inimpugnables, hasta el extremo de que si a pesar de todo se intentare contra ellos el recurso contencioso-administrativo, sería inadmisibile. En este sentido, matiza la jurisprudencia del T. S. que no es posible rehabilitar plazos ya fenecidos mediante la interposición de recursos que ya son improcedentes aunque los mismos hayan sido tramitados y resueltos por los órganos competentes (Sentencia 3 de julio de 1978, Ar. 2.834).

b) Impuestos locales y Tribunales Económico-Administrativos.

El estudio de los diversos plazos para interponer el recurso contencioso-administrativo ha de polarizarse en este trabajo de un modo especial a los posibles supuestos legales susceptible de presentarse en el impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos, que se engloba dentro de los impuestos autónomos en materia de tributos locales.

En consecuencia, como el acto administrativo fiscal susceptible de impugnación en vía jurisdiccional ha de causar antes estado en vía gubernativa, nos encontramos de un lado con que los acuerdos de los T. E. A. P. dictados en única instancia, al causar estado son los únicos recurribles ante las Salas de lo Contencioso-Administrativo de las Audiencias Territoriales, toda vez que los actos de gestión tributaria de los entes locales, en el caso concreto del aludido impuesto, que han de proceder forzosamente de los Ayuntamientos titulares de la imposición, no agotarán la vía administrativa hasta que se apure la revisión económico-administrativa, esto es, se recurrirán siempre a través de acuerdo o resolución de los T. E. A., incluso también ocurre lo mismo cuando se impugnen los acuerdos aprobatorios de implantación o regulación de tributos a medio de Ordenanzas e Indices o sus modificaciones, cuyas reclamaciones se canalizan ya por la vía económico-administrativa.

Así la normativa dispone que las resoluciones dictadas en única instancia por los T. E. A. P. serán recurribles en vía contencioso-administrativa ante la Audiencia Territorial respectiva (art. 40-2, de la L. P. E. A.). Las dictadas por los T. E. A. P. en primera Instancia (los que excedan de un millón de pesetas) serán recurribles en al-

zada ante el T. E. A. C. y su resolución expresa o tácita causa estado y es por lo tanto recurrible a la jurisdicción contencioso-administrativa ante la Audiencia Nacional.

Respecto de los acuerdos de imposición, aprobación de ordenanzas y modificaciones el art. 26-3 de la Ley 40/81 de 28 de octubre, dispone que las resoluciones expresas o tácitas de los T. E. A. P. causarán estado y son impugnables ante la Jurisdicción contencioso-administrativa.

La L. P. E. A. indica que las resoluciones del Ministro de Hacienda o del T. E. A. C. serán recurribles ante las Salas de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en sintonía con la Ley de 4 de enero de 1977.

a') Resoluciones expresas.

El plazo para recurrir a la jurisdicción contencioso-administrativa los acuerdos de los Tribunales Económico-Administrativos que agoten la vía gubernativa será de dos meses, incluido el día en que sea notificado en forma la resolución —fecha a fecha—. Si no se efectuase notificación, el plazo no corre y se entenderá notificado el día en que el interesado interponga el recurso. Cuando la notificación sea defectuosa, tampoco correrá el plazo, salvo cuando contenga el texto íntegro y se notifique personalmente, aunque se hubiesen omitido otros requisitos, en cuyo caso se entienden subsanados los defectos por el transcurso de seis meses, de conformidad con la normativa administrativa, salvo que se hubiese reclamado contra los defectos de la notificación, exigiendo otra nueva en forma. Así dispone el art. 59 de la L. J. que las notificaciones y publicaciones deberán reunir los requisitos ordenados por las Leyes y Reglamentos (todo en armonía con el art. 79 L. P. A. y 401 L. R. L. sobre procedimientos administrativos) y la exigida por las que regulan la publicación de las disposiciones de carácter general y sin el cumplimiento de los expresados requisitos, no se tendrán por válidas ni producirán efectos legales ante la jurisdicción contencioso-administrativa, salvo si los interesados, dándose por enterados, utilizan en tiempo y forma el recurso contencioso-administrativo.

Ahora bien, el plazo se computará con arreglo a la normativa vigente, de fecha a fecha, como dispone el art. 5 del C. C., y el 305 de la L. E. C. y cuando en el mes de vencimiento no hubiese día equivalente al inicial del cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes. Entendemos que en todo caso, el día de la notificación cuenta, de modo que si un acuerdo del T. E. A. P. es notificado el día 4 de cualquier mes, se entenderá cerrado el día 4 del mes subsiguiente, que será el último día hábil del recurso. En Sentencia del T. S., ya antes de la modificación del título preliminar del C. C., se había declarado que el plazo de dos meses ha de contarse de fecha a fecha (art. 305 L. E. C.), a tenor del criterio acertado de un sector de la jurisprudencia (Sentencia 20 noviembre de 1979, Ar. 3.792). Así la Sentencia del T. S. de 23 de diciembre de 1980, expresa que, acreditada en autos la notificación del acto recurrido el día 19 de octubre de 1978, el recurso contencioso-administrativo interpuesto el mismo día del mes de diciembre siguiente, resulta presentado en tiempo oportuno el último día del plazo de dos meses fijado por la L. J. (art. 58-3, a).

Conviene resaltar que los Tribunales Económico-Administrativos, de conformidad con el art. 108 del Reglamento de 20 de agosto de 1981, habrán de incorporar al expediente las resoluciones expresas y notificarlas dejando constancia en los expedientes, dentro del plazo de diez días a contar de su fecha. Esta circunstancia no resta efectividad a las resoluciones que se notifiquen de forma tardía que no prorrogarán ni alterarán el plazo que para recurrir corresponda a los interesados. El mismo artículo dispone que los Secretarios de los Tribunales Económico-Administrativos cuidarán de que se notifique la resolución y conservarán en su poder todas las ac-

tuaciones hasta recibir el justificante de la notificación que, naturalmente, ha de quedar incorporado al expediente. Normalmente se verifica la notificación en el domicilio fiscal a medio de correo certificado con acuse de recibo, en que habrá de constar el domicilio en que se hace, datos de la persona que lo reciba, etc., todo con especial cuidado de conformidad con lo dispuesto en el procedimiento administrativo, como quedó estudiado al tratar de la prescripción de la deuda tributaria.

b') Casos de resoluciones tácitas o presuntas: silencio administrativo.

Como la nueva normativa sobre el recurso económico-administrativo, regula de modo expreso los supuestos de desestimación tácita de las reclamaciones a medio de la técnica jurídica del silencio administrativo, se ha de tener presente, a los efectos del recurso de apelación o contencioso-administrativo, que a tenor del art. 23-1 de la L. P. E. A., la duración máxima de las reclamaciones económico-administrativas, en cualquiera de sus instancias será la de un año; transcurrido este plazo, computado de fecha a fecha desde el día de su interposición, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso precedente. A nuestro juicio si cabe el de alzada se interpondrá en el plazo de quince días a partir del siguiente en que se entienda desestimada la reclamación (art. 131 R. P. R. E. A.) si el recurso precedente es el contencioso-administrativo el plazo será de un año a partir del día en que se entienda desestimado —fecha a fecha—. Todo en virtud de lo dispuesto en el art. 58-4 de la L. J., única norma específica de aplicación.

Aquí el silencio opera como es norma general, en beneficio del interesado, que puede acogerse a él para interponer el recurso, pero no supone una decisión alternativa prevista en esta forma como resolución de la Administración, que, por lo tanto, tendrá la obligación de dictar resolución expresa y el interesado podrá optar o por interponer el recurso contencioso-administrativo en el plazo de un año a partir del día siguiente a aquel en que se entienda desestimado el recurso (art. 58-4 L. J.), o esperar a la decisión expresa del Tribunal Económico-Administrativo. La propia Ley prevé este supuesto y dispone en el apartado 3 del mismo artículo que si la resolución se dictare después de transcurrido el año desde la iniciación de la reclamación, podrá hacerlo constar así al interponerse el recurso y si el retraso no es justificado, se exigirá responsabilidad a los funcionarios responsables. El T. S., con anterioridad, había declarado en relación con la resolución expresa tardía del recurso de reposición que si el interesado opta por esperar la resolución expresa, si ésta se produce después del año a contar desde la fecha del recurso de reposición contra las citadas Ordenes Ministeriales, no incurre en causa de inadmisibilidad (Sentencia 16 de marzo de 1977, Ar. 1.480). Lo mismo cuando el acuerdo impugnado sea presunto en la segunda instancia, ya que el cómputo del plazo de un año se iniciará a contar desde el día siguiente a la fecha de interposición del recurso de alzada (T. S. 8 de febrero de 1978 (Ar. 262).

Ya con anterioridad, si el silencio se producía en el recurso de alzada ante el Tribunal Central, la jurisprudencia, ante el silencio de la Ley, después de una evolución no pacífica, decanta el criterio de admitir el plazo de un año, contado desde el día de la interposición del recurso de alzada (entre otras, Sentencias del T. S. 1 de febrero y 23 de abril de 1971 (Ar. 464 y 2.243) y 23 de mayo de 1972 (Ar. 3.036). Ahora ya el art. 23 de la L. P. E. A. deja sentada la cuestión y lo refuerza el nuevo R. P. R. E. A. de 20 de diciembre de 1981.

Si el recurso se interpone contra la desestimación presunta de las reclamaciones formuladas contra los acuerdos de implantación o aprobación de Ordenanzas y sus modificaciones, el R. D. L. 3/81, de 16 de enero disponía en su art. 35-2, un plazo mucho más reducido, el de 60 días, como es lógico, para que se entiendan también desestimadas. La Ley definitiva que sustituyó al anterior R. D. L., o sea, la 40/81 de 28 de octubre, que suprimió en estos supuestos el recurso de alzada, amplía el plazo a 90 días, transcurridos los cuales sin que el T. E. A. P. resuelva

pueda ya acudir al recurso contencioso-administrativo a las Salas de la Audiencia Territorial que corresponda a la sede de los T. E. A. P., en el plazo de dos meses a contar desde el día siguiente al en que se entienda desestimada la reclamación.

c') Impugnación jurisdiccional de acuerdos de imposición y ordenación de tributos locales.

Por lo tanto, los recursos contencioso-administrativos contra los acuerdos del T. E. A. P., resolutorios expresos de reclamaciones sobre implantación de tributos, aprobación de ordenanzas y sus modificaciones, no presenta ninguna especialidad, por lo que han de formularse dentro de los dos meses a computar de fecha a fecha, desde el día siguiente al en que se verifique la notificación en forma, pero sí en cambio, si la reclamación económica se entiende desestimada tácitamente por el juego del silencio administrativo, ya que entonces la reclamación se entiende desestimada por el transcurso de un plazo mucho menor del año, el de 90 días; circunstancia que el recurrente ha de tener muy presente para interponer el recurso contencioso-administrativo dentro de los dos meses siguientes al día en que se entienda denegada la reclamación. Este plazo es único tanto si la resolución es expresa como presunta, ya que esta última al causar estado —art. 26 Ley 40/81— se equipara a la resolución expresa, circunstancia que impide al Tribunal dictar ulterior decisión.

c) Impugnación de disposiciones reglamentarias de la Administración General.

Cuando se recurra una disposición reglamentaria de la Administración General, el plazo para recurrir directamente ante la jurisdicción contencioso-administrativa, será el de dos meses a computar desde la publicación y los dos meses han de contarse de fecha a fecha, a tenor del art. 5 del C. C.; igual cuando se trata de notificaciones ordinarias cuenta el día de la notificación o publicación; criterio confirmado por la doctrina legal que se plasma, entre otras, en la sentencia de 1 de diciembre de 1980 (Ar. 4.601) cuando proclama que el cómputo de los dos meses señalados en el art. 58 de la L. J., hay que realizarlo a partir de la vigencia del nuevo título preliminar del C. C., como ordena su art. 5-1 y en los plazos señalados por meses, de fecha a fecha, por lo que publicada la Orden impugnada en el B.O.E. del día 3 de diciembre de 1976 hasta el mismo día 3 de febrero no vencía el plazo y, por lo tanto, el anterior día 2, era plazo hábil.

Cuando se haya formulado el recurso de reposición potestativo ante el mismo órgano que la dictó, se entenderá desestimado por el transcurso de otro mes sin notificar resolución expresa y el interesado podrá formular el recurso contencioso-administrativo dentro de los once meses siguientes al día en que se entienda denegada, en total un año desde el día siguiente a la interposición de la reposición, todo de conformidad con lo dispuesto en el art. 58 de la L. J. Si se opta por esperar a la resolución expresa, el plazo será el de dos meses a partir de su notificación y procede aunque se dicte después de transcurrido el año. Así lo proclama la Sentencia del T. S. de 14 de diciembre de 1978 (Ar. 4.139) cuando dice que aunque se pueda acudir directamente a la jurisdicción contencioso-administrativa sin reposición, «su interposición potestativa al amparo del número 2 del art. 121 L. P. A., ha de serlo con todos sus efectos, entre ellos la necesidad de esperar la resolución expresa o la presunta de dicho recurso previo, porque la opción voluntaria hecha a favor de la reposición, vincula a las partes en todas sus ventajas y limitaciones procesales consecutivas».

G. *Objeto del recurso contencioso-administrativo.*

a) Actos impugnables.

El objeto estricto y técnico jurídico del proceso contencioso administrativo, como enseña García de Enterría, no lo es estrictamente el acto o disposición objeto de

la impugnación o presupuesto procesal sustancial indefectible, sino exactamente las pretensiones que se formulan en relación con dichos actos o disposiciones de la Administración sujetas al Derecho administrativo. Estas pretensiones sí constituyen y agotan el área de proceso, si bien sólo son viables en relación con el acto expreso o tácito o disposición que se impugne; estamos ante un proceso de carácter impugnatorio o revisor de la legalidad de los actos sujetos al derecho administrativo no excluidos de modo expreso por la Ley.

Los actos administrativos impugnados en vía jurisdiccional han de haber, como dispone al art. 37 de la L. J., causado estado en vía gubernativa, es decir, en matización legal, los que ya no sean susceptibles de ulterior recurso ordinario, y además, añade el artículo, han de ser definitivos o de trámite sólo cuando éstos decidan directa o indirectamente el fondo del asunto, de modo que pongan término a aquélla o la hagan imposible o suspendan su continuación. Tan importante es el condicionamiento, que en la obligada notificación a los interesados en los actos administrativos, se ha de contener no sólo el texto resolutorio, sino también la indicación de si el acto agota o no la vía administrativa, además de los recursos procedentes con sus plazos y órganos ante quienes han de interponer.

El art. 37 puntualiza también, como actos recurribles, los de las Corporaciones o Instituciones; acoge, pues, a los de la Administración del Estado en sentido amplio y único, dentro de los cuales se engloban los que son objeto de este estudio sobre el Impuesto Municipal de incremento de valor de los terrenos, cuya titularidad corresponde de modo concreto a los Ayuntamientos, y por último comprende el artículo las disposiciones de carácter general con arreglo a lo previsto en el art. 39 L.J. También se extiende a los acuerdos de imposición, aprobación de Ordenanzas y sus modificaciones a través del procedimiento económico (R. D. legislativo 16 de enero de 1981 y Reglamento de 20 de agosto de 1981).

b) Las pretensiones.

Las pretensiones objeto de un único recurso regulado en la L. J. se han de dirigir, al menos, a la simple anulación del acto, circunstancia que obligará a la declaración de si el acto impugnado es contrario o no al ordenamiento jurídico y también a la vez, en ciertos casos, al reconocimiento de una situación jurídica individualizada con apoyo en un derecho subjetivo, cuyo contenido al resultar alterado por un acto que se anula, obliga a la jurisdicción a adoptar las medidas necesarias para su restablecimiento, incluso, en su caso, con las relativas a la correspondiente indemnización de daños y perjuicios. Por lo tanto, en estos supuestos el fallo puede, sin limitaciones, condenar a la Administración, tanto a las pretensiones que tienden a restablecer la situación como a obligar a dictar las resoluciones que para ello procedan (arts. 41 y 70 L. J.). Así lo enseña la sentencia de 9 de noviembre de 1965, que aparte de declarar la anulación del acto, condena a la Administración a dictar otro nuevo «que regule el derecho de los recurrentes conforme a lo establecido legalmente».

La aplicación de esta normativa es muy fundamental e importante en los recursos sobre impuestos locales, cuando el contribuyente accione en vía jurisdiccional contra los acuerdos de los T. E. A. P. desfavorables a sus derechos, ya que entonces puede solicitar de la jurisdicción no sólo la anulación del acto de gestión fiscal por contrario al ordenamiento jurídico, sino también la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, con abono de los correspondientes intereses y, en su caso, que se dicte otro nuevo acto —casi siempre nueva liquidación—, con arreglo a la normativa procedente que se señala.

Sin duda, no son viables pretensiones de futuro, no vinculadas al acto previo impugnado (este acto o disposición siempre es necesario dada la naturaleza revisora de la jurisdicción).

Como el procedimiento sigue el principio dispositivo o de rogación, al igual que en el orden civil, los Tribunales han de juzgar, dentro de los límites de las pretensiones formuladas por las partes, de acuerdo con sus alegaciones, en aras de la congruencia procesal. Caben, en todo caso, argumentos nuevos, no cuestiones nuevas, que no alteren el proceso y la correcta defensa de los derechos. La Ley Jurisdiccional obliga a resolver sólo lo pedido por las partes; en otro caso, la resolución será incongruente y puede, en último extremo, corregirse a través del recurso extraordinario de revisión.

No obstante, el art. 42-2, sin alterar estos principios, permite a los Tribunales, antes de dictar sentencia, si estiman que la cuestión enjuiciada no ha sido apreciada debidamente por las partes al existir en apariencia otros motivos susceptibles de fundar el recurso o la oposición, someter a las partes la cuestión a medio de providencia en que con la advertencia de que no se prejuzga el fallo definitivo los expondrá y concederá a las partes un plazo común de diez días para fundar las alegaciones que estimen oportunas, todo ello con suspensión del plazo para pronunciar el fallo.

Acumulación y cuantía del recurso.

Más adelante, la Ley, dentro de este título, regula la acumulación de recurso y la determinación de la cuantía. Respecto de la acumulación, a fin de evitar las dudas que suscitaba la anterior Ley, la jurisprudencia interpretativa permite la acumulación de pretensiones que no sean incompatibles y que se deduzcan en relación con el mismo acto o disposición o las que se refieran a varios actos que tengan continuación entre sí.

Es importante saber que cuando se dictare algún acto o disposición que guarde relación con el impugnado, podrá a él ampliarse el recurso en tramitación, todo ello dentro del plazo del art. 58 L. J. (dos meses), para lo cual se suspenderá la sustanciación del proceso.

Esta es la fórmula más sencilla autorizada por la Ley, que en absoluto impide al interesado recurrir con independencia el nuevo acto y más adelante solicitar la acumulación de los dos. En estos casos, es importante tener muy presente que al dar vista de los autos al recurrente, y por lo tanto también del expediente, para contestar a la demanda, entra ya en buen conocimiento de los actos que allí constan aún no notificados y que desde entonces ya no podrá desconocer puesto que se le entiende ya como notificado y en consecuencia juegan los plazos para interponer los recursos procedentes según conocida doctrina legal del T. S.

3. Procedimiento ordinario (única o primera instancia).

A. Consideraciones generales.

El trámite del procedimiento contencioso-administrativo sigue la pauta del juicio declarativo de mayor cuantía, si bien con particularidades destacables, como es la fase interpositiva, característica de un proceso revisor de la legalidad de un acto o disposición administrativa que ha de ser objeto de impugnación; presupuesto que se refleja en la forma de emplazamiento de la Administración, que se produce cuando se le reclama el expediente (art. 63-1 L. J.) y de los restantes demandados, interesados y coadyuvantes que se verificará a medio de anuncios que han de publicarse en el B. O. P. o en el del Estado, según los casos.

Después siguen ya las fases de alegaciones, prueba, vista o conclusiones y resolución con meros matices diferenciales respecto del juicio modelo, tales como una mayor sencillez, menos formalidades y más flexibilidad, que permiten al Tribunal una mayor intervención en la subsanación de defectos, formulación de toda clase de pruebas y planteamiento de cuestiones no alegadas por las partes, si bien en

relación con sus pretensiones y dando siempre cuenta a las mismas con carácter preceptivo, para que puedan intervenir y alegar lo que convenga a su derecho.

Ahora bien, aunque en el estudio del procedimiento prestaremos mayor atención a su singularidad, por razones de nuestra especial sistemática del trabajo omitiremos deliberadamente en primer lugar, el estudio del principio «solve et repete», ya expuesto, y de nula incidencia actual en materia de exacciones locales, y lo mismo, por idéntica razón, el principio de la ejecutoriedad de los actos y disposiciones impugnados, y en segundo y último lugar, la posibilidad de conseguir la suspensión del acto o disposición recurrida en la vía administrativa o jurisdiccional contencioso-administrativa y la incidencia en estos recursos del principio de la «reformatio in peius»; dualidad de cuestiones palpitantes, que al incidir de modo general y directo en toda clase de recursos contra los actos o disposiciones de la Administración y por lo tanto de los tributarios de las Corporaciones locales, hemos estimado conveniente tratarlos de modo conjunto y con carácter singular al final de este capítulo.

B. Fase interpositoria.

a) Requisitos.

Se inicia el recurso, salvo cuando la Administración pretenda la nulidad de sus propios actos, por un simple escrito en el que el recurrente se limita a suplicar del Tribunal que se tenga por interpuesto el recurso contra el acto o disposición que ha de concretarse e identificarse, así como la cuantía de las pretensiones que se formulen en relación con dicho acto, ya que a tenor del art. 49 de la L. J. se fijará en el recurso de interposición; si bien, si así no se hiciese, el Tribunal, de oficio o a instancia de parte, concederá un plazo de diez días para su subsanación. Al propio tiempo la Ley prevé el trámite de un incidente sobre la cuantía cuando no exista conformidad entre las partes.

El escrito interpositorio ha de ser firmado en todo caso por Letrado, que a su vez puede representar a la parte; en otro caso actuará también Procurador, salvo en los procedimientos sobre el personal que podrán llevarse directamente por los funcionarios interesados, sin intervención de abogado ni procurador. Además con dicho escrito habrán de acompañarse los documentos pertinentes y en especial los exigidos en el art. 57-2, de la L. J., o sea:

a) El documento o documentos acreditativos de la representación del compareciente cuando no sea el mismo interesado.

b) El documento acreditativo de la legitimación con que el actor se presenta en juicio cuando la ostente por cesión de otro.

c) La copia o traslado del acto o disposición que se impugna o precisión del medio en que se haya publicado o bien indicación del expediente en que haya recaído.

d) Tratándose de Corporaciones o Instituciones, el documento que acredite el cumplimiento de las formalidades que para entablar demanda exijan las normas correspondientes a las Corporaciones o Instituciones.

e) El documento acreditativo del pago de los créditos a la Hacienda Pública cuando proceda con arreglo a la Ley.

Sin embargo, en estos casos si no se acompañan estos documentos, la Ley, siguiendo un criterio espiritualista, dispone que el Tribunal concederá un plazo de diez días para que el recurrente pueda subsanar el defecto y si no lo hace, ordenará el archivo de las actuaciones.

No obstante, según interpretación de la jurisprudencia de nuestro T. S., el plazo de los diez días sirve para poder acreditar ante el Tribunal que en un plazo hábil del recurso, ya se habían cumplido aquellos requisitos de otorgamiento de poder,

acuerdo de la Corporación necesario para recurrir, etc., pero no permite utilizar el plazo concedido para otorgar dentro del mismo el poder necesario u obtener el acuerdo o autorización para recurrir, por entender que los plazos para interponer los recursos son fatales y que nunca cabe su prórroga. Por lo tanto, este principio anti-formalista que inspira la Ley, como expresa la exposición de motivos, no alcanza en la práctica la efectividad deseada, aunque se ha de reconocer que una interpretación excesivamente amplia, tropezaría con otros principios también dignos de protección como el de la rigidez de los plazos en aras de la seguridad jurídica. En realidad los días que se otorgan para subsanación, se limitan estrictamente a permitir la presentación de los documentos que debieron de presentarse con anterioridad para probar los requisitos legales. Así lo proclaman, entre otras, la Sentencia del T. S. de 21 de diciembre de 1967 (Ar. 5.033) y la de 6 de julio de 1973 (Ar. 3.192). No faltan, sin embargo, algunas sentencias aisladas en que ciertos casos concretos, permiten el otorgamiento de poder dentro del plazo de subsanación, es decir, fuera del plazo hábil del recurso, como la de 8 de mayo de 1969, 30 de diciembre y 24 de marzo de 1975 y 21 de febrero de 1976 (citadas en la Sentencia del T. S. de 7 de febrero de 1977, Ar. 385).

Siguiendo este criterio general, la jurisprudencia en casos concretos declara que si ciertamente con el escrito interpositorio no se acompaña copia del acuerdo, no por ello resulta interpuesto en forma defectuosa por infracción del art. 57 de la L. J., pues dicho artículo admite como suficiente, cuando no se acompañe tal copia, la indicación del expediente en que haya recaído... que es precisamente lo que se hace en dicho escrito (Sentencia T. S. 21 de diciembre de 1973, Ar. 4.624). Aparte de ser dicho defecto subsanable en todo caso en la forma prevista en el apartado 3 del citado art. 57 (Sentencia de 19 de mayo de 1975, Ar. 1.839).

Ahora bien, si transcurre el plazo de subsanación sin hacerla, el recurso se declarará inadmisibile por no presentarse el escrito indicado en forma debida, equivalente al defecto legal en el modo de proponer la demanda (Sentencia 12 de abril de 1973, Ar. 1.535).

De los requisitos expresados merece especial mención el comprendido bajo el apartado b), dada la materia aquí tratada en que de modo necesario ha de intervenir como parte el Ayuntamiento titular de la imposición. Es de aplicación el art. 121 f) y el 370 de la L. R. L. y 338 del R. O. F. R. J. C. L. Por eso, para el personamiento se exigen el acuerdo del pleno y el previo informe del Letrado. Aunque será necesario para entablar los recursos pertinentes, acuerdo del pleno, por razones de urgencia lo podrá otorgar la comisión municipal permanente siempre que se dé cuenta al pleno en la siguiente primera sesión para que dicte la resolución definitiva. Es conveniente, tanto para los contribuyentes interesados, como para los Ayuntamientos titulares, conocer la existencia de estos requisitos para no fracasar en sus recursos y hacer valer sus derechos en los mismos.

La Sentencia del T. S. de 7 de febrero de 1977 (Ar. 385) declara: Que aunque la Ley permite la subsanación de estos defectos dentro del plazo de diez días concedido al efecto (art. 129-1 L. J.), alegada por la Abogacía del Estado la falta de acuerdo corporativo de la comunidad recurrente, transcurrido el plazo de subsanación sin hacerlo ni siquiera intentarlo, es forzoso aceptar la inadmisibilidad alegada. Otra Sentencia del T. S. de 4 de mayo de 1977 (Ar. 2.689), expresa que opera la causa de inadmisibilidad si la entidad local menor, no acompaña al recurso de reposición ni al contencioso-administrativo el preceptivo informe de Letrado en ejercicio exigido por el art. 370 de la L. R. L. y 338 del R. O. F. R. J. C. L. sin que dicho defecto se haya subsanado.

Este requisito es condicionante en su caso de la legitimación activa «ad proce-sum», porque entraña la presentación del escrito inicial de forma defectuosa a tenor

del art. 57-2 d) L. J.; requisito que antes se exigía tanto al ejercicio de las acciones judiciales como a las de índole administrativa, según resulta de la denominación genérica de «acciones» que emplea el art. 338 citado (Sentencia del T. S. 14 de mayo de 1974, Ar. 2.500). Hoy se limita por el T. S. sólo al ejercicio de acciones judiciales.

Alguna Sentencia como la de 12 de diciembre de 1972, dio por válido el dictamen del Secretario que era Licenciado en Derecho por no haber asesor. No obstante en contra de este criterio hay varias Sentencias como la de 17 de octubre de 1978, Ar. 3.067.

b) Tramitación.

Interpuesto el recurso se atribuye la competencia al Tribunal al que se dirige y no puede ya formularse otro ante distinto órgano, por la razón de la «litis pendentia», que equivale a la causa de inadmisibilidad por cosa juzgada, a la que se equipara por el juego del carácter supletorio de la L.E.C., que además es excepción generalizada a todas las jurisdicciones de nuestro ordenamiento jurídico, máxime cuando la L. J. prevé recurso extraordinario de revisión si se dictan sentencias contradictorias o en contra de la doctrina legal. Una vez presentado, se evita la firmeza del acto, pero no su ejecutoriedad. La presentación del escrito se hará constar por la correspondiente diligencia del Secretario con indicación de su fecha.

La tramitación se ordenará por providencia de la Sala en la que se tendrá por parte al recurrente y se ordenará la reclamación del expediente a la Administración y la publicación de anuncios en el B. O. P., que servirán de emplazamiento a los demandados y coadyuvantes que podrán personarse en autos en debida forma (art. 60 a 64 de la L. J.). Dispone el art. 63 de la Ley que el emplazamiento de la Administración se entenderá realizado por la reclamación del expediente, lo que lleva consigo que se le tenga por personada y parte cuando efectivamente sea recibido por la Sala.

El recurso queda ya polarizado al acto recurrido, aunque podrá ampliarse a los acuerdos expresos no notificados o a otros que con él tengan relación hasta el momento de la presentación de la demanda. La remisión del expediente permite al demandante, una vez examinado, reclamar los antecedentes necesarios si lo considera incompleto y ampliar incluso el recurso a otros actos que consten en el expediente y lo crea necesario o bien interponerlos con independencia y pedir después acumulación. Conviene llamar la atención sobre este extremo muy importante, ya que una vez dada vista de los autos con el expediente, se ha de entender notificado de todos los actos que allí consten, según doctrina legal, y en consecuencia si no amplía a ellos el recurso o no los impugna con independencia, no podría alegar ya falta de notificación de los mismos.

C. *Demanda.*

Si el actor estima completo el expediente, procede ya formular la demanda o escrito de alegaciones que se redactará con las formalidades legales, con separación de hechos, fundamentos de derecho y súplica con las pretensiones necesarias que se produzcan con relación al acto impugnado. Dada la naturaleza revisora de la jurisdicción no procederá ya variar posteriormente las pretensiones deducidas en vía administrativa; lo contrario implicaría la llegada a la vía jurisdiccional de pretensiones sobre actos vírgenes que no agotaron la vía administrativa previa, esto es, sobre los cuales la Administración no ha tenido ocasión de pronunciarse ni expresa ni tácitamente. Circunstancia que obliga a la inadmisibilidad del recurso, o al menos a la desestimación de estas pretensiones que indudablemente habrán de producirse a tenor de la ineludible petición de nulidad del acto o disposición recurrida.

Si la demanda no se formula en el plazo concedido para ello, se declarará de oficio caducado el recurso a tenor del art. 67-2 de la L. J. Supuesto que no permite ya, conforme a la doctrina legal aplicar el plazo de diez días para la subsanación de defectos u omisiones previsto en el art. 121, pese a que no se aplica la misma medida a la contestación de la demanda.

En la demanda se hará la proposición de prueba a medio de un otrosí, y con ella además se aportarán los documentos en que funde su derecho el recurrente o al menos cita de los archivos o registros donde se encuentren y sobre todo de forma concreta las pretensiones que se formulan con relación al acto impugnado. También se interesará, si conviene la celebración de vista pública.

Expresa el art. 68-1 de la L. J. que, presentada la demanda, se dará traslado de la misma, con entrega de los autos y expedientes administrativos a las partes personadas como demandadas y coadyudadas para que la contesten en el plazo de veinte días hábiles.

D. Alegaciones previas.

Antes de la contestación a la demanda, estudiaremos esa fase de alegaciones previas siguiendo el orden procesal del recurso.

Sin duda la inadmisibilidad del recurso puede decidirse y se decide muchas veces en la misma sentencia, pero aquí nos vamos a referir exclusivamente a la que se plantea y decide en la fase de alegaciones previas, operativa cuando lo pide el demandado antes de contestar la demanda al apreciar la omisión de alguno de los presupuestos condicionantes de la admisión del recurso, como la falta de jurisdicción, la de competencia, la de capacidad o representación de las partes, plazo, etc., circunstancias que debidamente alegadas en su momento darán lugar al correspondiente incidente, cuyo acto resolutorio puede recoger o declarar la inadmisibilidad del recurso. Incluso el incidente puede iniciarse de oficio por el propio Tribunal, siempre con audiencia de las partes, cuando constare de modo inequívoco y manifiesto: la falta de jurisdicción, la de competencia, el carácter inimpugnabile del acto, la falta no subsanada de reposición previa o la extemporaneidad del recurso, por prematuro o por tardío. Incidente que el Tribunal puede plantear en el momento en que aparezca de manifiesto y también siempre con audiencia de las partes por plazo de diez días, de conformidad con el art. 62 de la L. J.

Sin embargo, lo corriente es que se plantee por las partes demandadas o coadyuvantes dentro de los cinco primeros días del plazo para contestar a la demanda, sin perjuicio de optar por alegarlas en la contestación. El art. 71 de la L. J. concede una opción para alegar las causas de inadmisibilidad en uno u otro momento de los mencionados en la tramitación del proceso, sin posibilidad de reiterar en el escrito de contestación las que hubiesen sido desestimadas en fase de alegaciones previas (T. S., Sentencia 13 de julio de 1979, Ar. 2.413 con cita de las Sentencias de 7 de julio de 1977 y 31 de enero de 1978). Por lo tanto, en la contestación sólo podrán deducirse las causas de inadmisibilidad no alegadas en el trámite previo (T. S. 31 enero de 1978, Ar. 204), salvo que la desestimación por excepción se funde en problemas de fondo reservados para la Sentencia (T. S. 27 de septiembre de 1968, Ar. 5.725), en realidad no se decide la causa de inadmisibilidad cuando se declara improcedente por afectar al fondo del asunto, circunstancia que permite alegarla en la contestación y decidirla en la Sentencia.

Contestada la alegación por la parte actora dentro del plazo de otros cinco días, el incidente quedará pendiente de resolución. Todas las alegaciones que se hagan por demandados y actores, han de serlo sin tratar del fondo del asunto, expresando los argumentos exclusivamente con relación a la inadmisibilidad previa del recurso.

La Sentencia del T. S. de 23 de octubre de 1977 (Ar. 3.542) aclara que la falta de legitimación activa sólo es viable alegarla con carácter previo, cuando por ser clara y patente puede apreciarse con un sencillo examen de la misma y en cambio debe alegarse en la contestación cuando para decidir de ella, sea preciso acudir a razonamientos que de alguna manera acreditan que era prematuro plantear y resolver dicha cuestión en el citado trámite de alegaciones previas (130).

E. *Contestación a la demanda.*

En la contestación a la demanda, además del encabezamiento se hará constar con la debida separación los hechos y fundamentos de derecho y la correspondiente súplica. Se expondrá la justificación de las pretensiones que puedan conducir a la desestimación del recurso, alegando los motivos al efecto, aunque no se hubieren alegado en vía administrativa. También se acompañará a la misma los documentos en que base su derecho y si no obran en su poder se citarán los registros o archivos correspondientes; la petición de pruebas y la vista oral si convinieren.

Si se dejare transcurrir el plazo sin contestar a la demanda, no por eso se podrá declarar caducado el recurso; como sucede cuando no se formula en plazo la demanda, solamente se le tendrá por decaído el derecho a contestar, sin perjuicio, en su caso, de la declaración de rebeldía (en la práctica no se produce); aun así, podría comparecer en cualquier momento del pleito, pero sin que pueda retrotraerse, en ningún caso el trámite que se sustanciará entonces con ella.

F. *Prueba.*

En general, en lo relativo a la prueba, la Ley se remite a la L. E. C., especialmente en términos generales en su proposición y práctica. Sin embargo, ya apuntamos que la Sala tiene en esta materia más facultades que en el orden civil, ya que la L. J. le permite, aunque las partes no lo propongan, recibir prueba de oficio siempre que resultare necesario, empleando para ello todos los medios, incluso la testifical; todo para la más acertada decisión del recurso. Sin perjuicio de ello, también se podrán acordar después de la vista, o del día señalado para la votación y fallo, otras diligencias de prueba para mejor proveer en la medida que sean necesarias (art. 75, incisos 1 y 2). Ahora bien, si se ordena y practica de oficio alguna diligencia de prueba, aun acordada para mejor proveer, ha de ser siempre con intervención de las partes en la misma y por supuesto también, una vez practicada, se les dará traslado para las alegaciones que en relación con dicha prueba convengan. Este aspecto, al igual que en planteamiento de cuestiones de importancia no alegadas por las partes, supone una mayor amplitud de las facultades judiciales que las conferidas en el orden civil por su L. E. C., más apegada al principio de estricta rogación; distinción a nuestro juicio plausible, ya que en la jurisdicción contencioso-administrativa incide más el interés público, circunstancia que justifica una mayor intervención de los órganos judiciales para conseguir el acierto en la resolución.

G. *Vista y conclusiones.*

Antes de entrar en la fase de sentencia, la Ley regula la celebración de vista siempre que la pidan las dos partes y aun no siendo así si el Tribunal lo estima conveniente.

Si las partes no piden la vista oral y la Sala no lo estima conveniente, se concederá el plazo de quince días sucesivamente a cada una de las partes, actora, demandada y coadyuvantes y simultánea para cada grupo, para que formulen unas conclusiones sucintas, con las copias correspondientes acerca de los hechos alegados, en su caso, de la prueba practicada, además de los fundamentos jurídicos que convenga a las respectivas pretensiones (art. 78).

(130) No obsta a la estimación de la inadmisibilidad por extemporaneidad de la reposición, el hecho de que a pesar de su presentación extemporánea la Administración haya conocido de ella (T. S. 20 de julio de 1976, Ar. 4.393).

Presentadas las conclusiones y las copias se darán los oportunos traslados y el Tribunal señalará día para la votación y fallo. Nunca se podrá, en estos escritos ni en la vista pública, formular pretensiones no comprendidas en la demanda o contes-tación, tal como dispone el art. 72; sí podrán exponerse nuevos argumentos, tal como admite la doctrina legal sobre este extremo.

H. *Fin del procedimiento.*

La fase final se desarrollará bien con vista pública, esto es, con informe oral, o con las aludidas conclusiones sucintas. Celebrada la vista o llegado el día señalado para la votación y fallo, el recurso se decidirá mediante sentencia que dictará el Tribunal en el plazo de diez días hábiles siguientes, salvo que se decrete alguna diligencia para mejor proveer, ya que entonces se suspenderá el plazo hasta que se practique.

I. *Otros modos de terminar el proceso.*

Aparte de esta forma, que podemos llamar normal, la terminación del procedimiento por resolución principal, señalaremos de modo escueto otras formas menos corrientes de terminación del procedimiento, aparte de la ya expuesta de las inadmisibilidades en la fase de alegaciones previas, tales como el desestimiento del recurso, renuncia a la acción o derecho, el allanamiento, la satisfacción extraprocesal de las pretensiones o la caducidad de la instancia.

a) Desistimiento y renuncia a la acción.

Precisamente para matizar en debida forma las diferencias entre estas dos figuras jurídicas dirigidas a la terminación del proceso, las trataremos bajo el mismo epígrafe. El desistimiento es el acto procesal del recurrente por el que renuncia al recurso, no a su derecho y produce la terminación o fin del procedimiento.

La L. J. de modo específico concede al demandante, y cuando sean varios a los demandantes de forma conjunta, la facultad de desistir del recurso o procedimiento con las particularidades, respecto de la misma figura procesal civil, de que no es necesaria la falta de oposición de la parte o partes. En el procedimiento civil se arranca de que una vez iniciado el proceso y lo mismo en primera instancia que en segunda en apelación, la parte demandada o apelada puede tener interés en que la instancia siga, para determinar de una vez el alcance de sus derechos. En cambio en materia contencioso-administrativa el art. 88 de la L. J. dispone que el demandante podrá desistir del recurso contencioso-administrativo en cualquier momento del procedimiento antes de dictarse sentencia. Únicamente será necesario que lo ratifique la parte si su representación carece de poder especial. Cuando lo hiciera la Administración, ha de presentar testimonio expreso, por certificación del funcionario competente, del acto en que se acuerde el desistimiento con arreglo a los requisitos exigidos por las Leyes respectivas.

El Tribunal decretará por Auto tener al recurrente por desistido, a la vez que la terminación del recurso y el archivo de los autos, con la devolución del expediente a la Administración de donde proceda, sin que el desistimiento implique de modo necesario condena en costas.

Por supuesto que el desistimiento no implica renuncia a los derechos y acciones que corresponda, lo contrario de lo que sucede con la renuncia a la acción que conlleva la extinción definitiva del derecho, que también habrá de ser declarada por el correspondiente Auto del Tribunal. Esta figura jurídica en el ordenamiento procesal administrativo no necesita de la voluntad del demandado.

Ahora bien, esta distinción entre el mero desistimiento y la renuncia a la acción muy importante en el orden civil, en la práctica casi nunca se produce en el orden administrativo, ya que los plazos para impugnar son muy cortos y el desistimiento

del juicio produce casi siempre la caducidad de la acción, lo que no sucede en el proceso civil dado los plazos amplios de la extinción de las acciones, que son los que juegan al no tratarse de un proceso impugnatorio de actos previos; no obstante, en el orden conceptual teórico, es importante la distinción y si opera el desistimiento antes de haberse agotado el plazo para recurrir, es indudable que puede todavía impugnarse el acto objeto del recurso mientras no venza o termine dicho plazo.

b) Allanamiento.

Si el demandado, o cuando sean varios todos los demandados, se allanan al recurso de acuerdo con los requisitos exigidos para el desistimiento y admiten como buenas todas las pretensiones del demandante, el Tribunal, de acuerdo con el art. 89 de la L. J., sin más trámites, dictará sentencia de conformidad con las pretensiones del demandante, salvo que ello supusiese una infracción manifiesta del Ordenamiento Jurídico o fuera demandada la Administración Pública, en cuyo caso dictará la sentencia que estime justa.

El allanamiento del Estado es siempre complejo y dilatorio, al exigirse la autorización del Gobierno. A nosotros, al tratar un impuesto municipal, nos interesa destacar que el allanamiento de las Corporaciones Locales precisa, al igual que la transacción, los mismos requisitos que para comparecer en juicio, según previene el art. 350 del R. O. F. R. J. C. L. Esto es, acuerdo del Pleno con la mayoría absoluta. Cuando el Abogado del Estado esté encargado de la defensa de las Corporaciones Locales, no podrá allanarse, pero sí abstenerse de intervenir en cuyo caso deberá expresar las razones en que funde su abstención y notificarlo a la Corporación demandada para que, en el plazo de veinte días, pueda designar representante en juicio o comunicar al Tribunal por escrito los fundamentos en que estimare improcedente la pretensión del actor.

c) Reconocimiento extraprocesal de las pretensiones.

Si interpuesto el recurso se obtiene de la Administración la satisfacción total por el administrado de las pretensiones deducidas en orden al acto impugnado, desaparece el objeto del recurso y por supuesto la acción o interés en el mismo, de ahí que el art. 90 de la L. J. disponga para estos supuestos que, previa comprobación de lo alegado (131), el Tribunal dictará auto en que se declare terminado el procedimiento y ordenará el archivo del recurso y la devolución del expediente administrativo a la oficina de donde proceda. Normalmente estos supuestos se producen por resoluciones expresas pero tardías de la Administración, una vez interpuesto el recurso contencioso-administrativo por silencio contra desestimación tácita, o bien por un acto expreso que no tenga el carácter de resolución del recurso de reposición.

d) Caducidad.

El siguiente art. 91 de la L. J. dispone que, si presentada la demanda, se detuviera el procedimiento durante un año por culpa del demandante, se declarará caducada la instancia y el Tribunal dictará auto en los términos expuestos en el párrafo 4.º del art. 88 de la misma Ley.

J. *La sentencia (orden de enjuiciamiento).*

La sentencia es la resolución que culmina la revisión de la legalidad de los actos o disposiciones impugnados, fundamento jurídico del Estado de Derecho. Habrá de decidir todas las cuestiones controvertidas en el proceso para evitar la incongruencia como matiza el art. 86 de la L. J.

(131) Normalmente a medio de providencia, la Sala reclamará a la Administración demandada la manifestación de que ha accedido totalmente a las pretensiones del actor y recibida la comunicación al efecto en este sentido, dictará el oportuno Auto.

La sentencia se dictará en el plazo de los diez días siguientes a la vista o al señalamiento de la votación y fallo. Según el art. 81 de la Ley pronunciará alguno de los fallos siguientes:

- a) Inadmisibilidad del recurso.
- b) Estimación o desestimación del recurso.
- c) Declaración de nulidad procedimental (aunque no la mencione dicho artículo).

La sentencia contendrá además el pronunciamiento que corresponda respecto de las costas, que como norma general al margen de algún procedimiento especial, no son en principio preceptivas y sólo procederá su imposición en casos de temeridad o mala fe del actor en la interposición de los recursos. Nunca se impondrán a los demandados salvo en determinados incidentes por ellos formulados (132).

Con las costas que en su caso habrán de imponerse a favor de la Administración del Estado, se constituirá un fondo para pagar en los otros casos en que sea condenada a las mismas la Administración. Esta disposición es elocuente y expresiva de la igualdad de las partes en el proceso contencioso-administrativo, ya que tanto la Administración como los administrados interesados podrán ser condenados a las costas del proceso sin distinción alguna cuando interpongan los recursos con temeridad o mala fe.

Se ha de tener en cuenta que la Sala de lo Contencioso-Administrativo tiene que velar incluso de oficio, por la pureza del procedimiento para que el acto pueda acertar en el cumplimiento de su fin, tanto en beneficio de los administrados como de la propia Administración; circunstancia que sin duda alguna, dará lugar a veces a la estimación de nulidades procedimentales, con reposición del trámite al momento de la infracción; de ahí que los fallos podrán declarar también la nulidad de actuaciones, aunque, claro está, no afectará ni impedirá en su día, resolver sobre el fondo del asunto.

Esta trilogía de las decisiones fundamentales del fallo plantean el muy debatido problema de precisar el orden procesal lógico en la resolución de estas cuestiones. En este sentido, la doctrina legal en sentencia reciente, enseña que el orden del enjuiciamiento a seguir obligará a decidir, incluso de oficio, las cuestiones sobre nulidad de procedimiento que tendrán siempre carácter prioritario, si bien con la salvedad o excepción de cuando concurren a la vez causas de inadmisibilidad de especial preferencia, que actúan como presupuestos procesales para que el Tribunal pueda adoptar cualquier decisión: incluso la nulidad procedimental. Estas causas serán: la falta de jurisdicción o de competencia, la caducidad o prescripción de la acción y el tratarse de actos inimpugnables como son los de trámite o confirmatorios de otros consentidos y firmes. En conclusión, el orden de enjuiciamiento será el siguiente:

1.º Causas de inadmisibilidad especialmente preferentes.

2.º Causas de nulidad absoluta o del procedimiento. Desde su iniciación en vía administrativa hasta su terminación por sentencia en la vía jurisdiccional.

3.º Causas de inadmisibilidad no preferentes.

4.º Decisiones sobre el fondo del asunto o pretensiones formuladas, que comprenderán, cuando sea estimatorio el recurso, la anulación total o parcial del acto o disposición por contrarios al ordenamiento jurídico, o cuando sea desestimatorio la confirmación de los actos o disposiciones recurridos, por su ajuste al aludido ordenamiento.

(132) Que el procedimiento será gratuito cuando el recurso se refiera a actos de la Administración Local o cuestiones de personal previstas en el art. 113 de la L. J. (art. 130 L. J.).

En este sentido la Sentencia del T. S. 4 de julio de 1980 (Ar. 3.409) proclama que: «existe una reiteradísima doctrina jurisprudencial que otorga preferencia a las cuestiones de nulidad absoluta sobre todas las demás planteadas, incluidas las excepciones de inadmisibilidad del recurso jurisdiccional y si bien es cierto que tal doctrina ha sido moderada últimamente para excluir los supuestos de falta de jurisdicción y competencia», en este caso no se plantea. Igual criterio sienta la Sentencia de 22 de enero de 1981 (Ar. 82); la prioridad de enjuiciamiento de las nulidades sobre las inadmisibilidades tiene también la excepción de la caducidad de la acción (Sentencia 17 de noviembre de 1980, Ar. 4.540) por obvias razones de seguridad jurídica.

a) Nulidad de procedimiento.

La Ley de carácter espiritualista aplica la estimación de nulidades de procedimiento con carácter restringido, aunque puedan apreciarse de oficio por afectar al orden público procesal. La doctrina legal declara que sólo procederá la estimación de las causas de nulidad cuando concurren los siguientes requisitos: a) Que la infracción afecte a una norma esencial del procedimiento; b) Que cause indefensión; c) Que sea racionalmente presumible que, al anular el procedimiento no se producirá en definitiva la misma resolución, ya que entonces sólo se logrará vulnerar el principio de economía procesal y seguir inútilmente un nuevo proceso. Por lo tanto, en la apreciación de la nulidad formal, se ha de seguir una interpretación rígida para evitar que la estimación de las nulidades formales vete de entrar a conocer sobre el fondo de los asuntos y decidirlos en justicia sin mayor dilación.

Una vez declarada la nulidad, ha de afectar al menor número posible de actuaciones y se conservarán las que no sea necesario anular. Sin embargo, decretada la nulidad a partir de un momento determinado, exactamente el inmediato anterior a la infracción más antigua, comprenderá o afectará a todos los trámites posteriores concatenados, inclusive a los acuerdos adoptados; sin duda, puede alcanzar no sólo al proceso administrativo sino también al jurisdiccional. En definitiva, supuesto el trámite, el procedimiento continuará en forma legal. Obvio, pues, que la declaración de nulidad formal vetará el conocimiento sobre el fondo del asunto.

El T. S. sienta en doctrina reiterada estos principios, de los que es expresiva, entre otras, la Sentencia de 29 de octubre de 1980 (Ar. 3.961) cuando declara: «que las nulidades formales en el campo administrativo a tenor de una constante y reiterada doctrina jurisprudencial, han de ser interpretadas con carácter restrictivo, reduciéndose sus estimaciones a todos aquellos casos en que se hubiese prescindido de un requisito esencial para que el acto administrativo alcance su fin y, en todo caso, que con la omisión del trámite o trámites no observados, se hubiese causado una evidente indefensión a los interesados, aspecto teleológico de las nulidades formales en el campo administrativo» y también se precisa en los Considerandos aceptados de la sentencia de instancia, que no procede la declaración de nulidad formal cuando sucede que es racionalmente presumible que con la reposición del trámite, se alcanzará idéntica resolución, pues carecería de sentido, reiterar el procedimiento con infracción del principio de economía procesal, máxime con la inexistencia de indefensión. Es de notar que la declaración de nulidad procedimental puede afectar y afecta a los recursos en que se impugnen disposiciones generales de la Administración, como así se declara en la reciente Sentencia del T. S. de 18 de marzo de 1981, en la que actúa en única instancia como demandante el Consejo Superior de Cámaras de Comercio y como demandada la Administración General, contra el Decreto de 20 de diciembre de 1974, sobre materia de Disciplina de Mercado, que desarrollaba el Decreto de 27 de diciembre anterior, esto es un Decreto legislativo; sentencia que estima la nulidad formal de actuaciones por omisión en el procedimiento de elaboración del Decreto del trámite de Audiencia o informe del Consejo de

Estado, lo que origina por lo tanto, la nulidad de todo lo actuado, inclusive la del referido Real Decreto y la reposición de las actuaciones al momento anterior a la omisión de tal informe; ya que es sabido que el procedimiento de elaboración de las disposiciones generales se exige «ad solemnitatem», y por lo tanto su omisión o infracción da lugar a la nulidad plena.

b) Inadmisibilidad.

La L. J. en su art. 82 comprende como causa de inadmisibilidad del recurso la falta de jurisdicción o de competencia, la falta de capacidad, de representación o de legitimación no conexiónada con la cuestión de fondo, acto recurrido no susceptible de impugnación, presentación extemporánea del recurso o en forma defectuosa (causas precedentes que si constan de modo inequívoco o manifiesto pueden, con audiencia de las partes, acogerse de oficio ya en el trámite de admisión), la existencia de cosa juzgada a la que se equipara o engloba la «litis pendencia», omisión del recurso previo repositorio o demanda no formalizada con los requisitos previstos en el art. 69.

Como la jurisprudencia estima el recurso como un todo o bloque no admitirá por lo tanto inadmisibilidades parciales. Ello no afecta, claro está a los recursos acumulados, puesto que sin perjuicio de decidirse en una sola sentencia, conservan su autonomía o independencia; de ahí que pueda declararse inadmisibile alguno o algunos de ellos sin que afecte a los demás. Obvio que sí podrán estimarse en todo o en parte las distintas pretensiones, en consecuencia en el orden procesal, se conseguirá el mismo resultado por distintas vías sin llegar a la admisión de las inadmisibilidades parciales. Los conceptos de inadmisibilidad y admisibilidad son indivisibles (Sentencia 24 de diciembre de 1975 (Ar. 469 de 1976). Toda vez que las causas de inadmisibilidad juegan en relación con el recurso no con las pretensiones (T. S. 1 de marzo de 1978, Ar. 858).

c) Decisiones de fondo.

La sentencia sobre el fondo ha de decidir si el acuerdo o disposición impugnada, es o no conforme al ordenamiento jurídico (la Ley emplea la expresión menos técnica de ajuste a derecho), bien en todo o en parte; circunstancia que dará lugar o no a la correspondiente nulidad total o parcial del acto o disposición y en consecuencia, a estimar total o parcialmente el recurso. La revisión de la legalidad del acto, se ha de decidir de forma obligada con arreglo al ordenamiento jurídico que comprende desde la Ley hasta los principios generales de derecho.

El principio de congruencia obliga al fallo a ajustarse a las pretensiones de las partes. Cuando sólo se pretenda la simple nulidad del acto o la disposición, ordena la Ley, que la sentencia desestimaré el recurso contencioso-administrativo cuando se ajustare a derecho el acto o disposición a que se refiera (art. 83-1). Por el contrario, estimará el recurso contencioso-administrativo cuando el acto o disposición incurriere en cualquier forma de infracción de ordenamiento jurídico, incluso desviación de poder, que se dará cuando se demuestre que la administración en el ejercicio de las potestades administrativas, las ha empleado para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico (art. 83-2 y 3).

Si además de la nulidad del acto o disposición se pretende el reconocimiento de una situación jurídica individualizada, la sentencia estimatoria, después de anular el acto por contrario al ordenamiento jurídico, reconocerá, si se ha acreditado debidamente, un derecho subjetivo lesionado o situación individualizada para restablecer, siempre con la indemnización de los daños y perjuicios precedentes. Para ello se harán todas las declaraciones y condenas necesarias y oportunas para el aludido restablecimiento de la situación jurídica, de conformidad con el art. 84 b) de la L. J. y si además se pide la indemnización de daños y perjuicios efectivamente causa-

dos, el Tribunal fijará la cuantía si la prueba aportada al efecto lo permite, en otro caso aplazará su determinación para el período de ejecución de la sentencia (art. 84 c) de la L. J.).

El fallo hará las declaraciones necesarias para que la Administración lo haga efectivo de acuerdo con las pretensiones que se estimen.

Por su relación con el impuesto estudiado, se ha de señalar que cuando el recurso afecte a materia de Ordenanzas fiscales y sus modificaciones, la sentencia que anulare el acto objeto del recurso, deberá expresar concretamente la forma en que han de quedar redactados los preceptos impugnados.

Es de notar que la anulación o modificación de estos preceptos, tendrá efectividad «erga omnes», esto es, que la declaración de nulidad afecta a todos, incluso a los no recurrentes. No obstante, los actos firmes de aplicación anterior a la firmeza de la sentencia y producidos de la ejecutoriedad de las Ordenanzas, no serán nulos ni podrán ser revocados y producirán efecto, pero sí en cambio lo ordenado en la sentencia afectará a todos los actos posteriores a su firmeza. Sobre el tema, dice el art. 86-2 L. J., que la sentencia que anulare el acto o disposición producirá efecto entre las partes y entre las personas afectadas por la misma; y el art. 120 de la L. P. A., es el que puntualiza los efectos de un recurso estimado contra una disposición general en la forma ya expuesta, si bien matiza que la resolución del recurso deberá publicarse en el B.O.E. o en el de la Provincia en su caso, según proceda.

Los fallos de la sentencia son susceptibles de recursos de aclaración restringido y limitado a subsanar errores materiales.

d) Ejecución de sentencia.

La ejecución de la sentencia no está conferida a los Tribunales, que las dictaron en primera instancia sino a la propia Administración, sin perjuicio de que aquéllos garanticen la ejecución de la sentencia para que se lleve a su debido efecto; todo ello pese a que la jurisdicción contencioso-administrativa está de lleno incardinada en el poder judicial en donde predomina el principio de la competencia para juzgar y ejecutar haciendo cumplir lo juzgado.

El apartado 103 de la L. J. dispone que la ejecución de las sentencias corresponderá al Organismo que hubiere dictado el acto o la disposición objeto de recurso. Así indica el artículo siguiente que, luego que sea firme la sentencia, la Sala que conozca del asunto en primera instancia, lo comunicará en el plazo de diez días a medio de testimonio en forma, al Organismo de que dimana el acto para que lo lleve a puro y debido efecto y adopte las debidas resoluciones que procedan y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo.

Existen medidas indirectas, para garantizar la efectividad de la ejecución, de impulso e intimación, ya que mientras no conste en autos la total ejecución de la sentencia o la efectividad de las indemnizaciones, se adoptará a instancia de parte interesada cuantas medidas sean necesarias para su cumplimiento.

En su caso se puede exigir responsabilidad personal y directa, civil o criminal al agente de la Administración reacio al cumplimiento previo requerimiento, ya que sin perjuicio de las medidas que se estimen convenientes se deducirá el tanto de culpa que corresponde, si a ello ha lugar por delito de desobediencia para su remisión al Tribunal competente.

Por eso el fallo de la sentencia, sin sustituir a la Administración, hará las declaraciones necesarias para que éste lo efectúe de acuerdo con las pretensiones estimadas de las partes. En consecuencia, aunque la jurisdicción contencioso-administrativa, dado su carácter revisor, no está autorizada para dictar el auto o disposición que corresponda a la Administración, podrá adoptar todas las medidas necesarias para que ésta lo dicte.

Se ha de tener presente en materia de tributos locales la inembargabilidad de los fondos públicos y la improcedencia de la vía de apremio contra las Corporaciones. El pago de sus deudas exige la previa habilitación de un crédito de conformidad con el art. 661 de la L. R. L.

4. Impugnación por la Administración del Estado ante la jurisdicción contencioso-administrativa de los actos y acuerdos de las Corporaciones Locales que constituyan infracción de las leyes y afecten directamente a materias de su competencia.

A. Concepto.

Se trata de un recurso jurisdiccional contencioso-administrativo que se canaliza a través de un procedimiento especial sumario en atención a una materia concreta, como la aquí tratada y partes que concurren. Conlleva la medida cautelar excepcional de la suspensión inmediata de los actos o acuerdos objeto de impugnación.

B. Fundamento.

La realidad, en el aspecto positivo y efectivo, del principio de autonomía de las Corporaciones Locales, cristalizado en la Constitución y desarrollado en normas posteriores, necesita de un mecanismo que garantice su funcionamiento dentro de sus límites de competencia legal para corregir cualquier extralimitación o invasión de la esfera de competencias del Estado, para así mantener, velando por la legalidad, el orden y evitar la anarquía y el propio deterioro, en su caso, de la actuación de dichas Corporaciones.

C. Artículo 8.º de la Ley 40/81.

Esta garantía se plasma de modo específico en el art. 8.º de la Ley 40/81, de 28 de octubre, cuando dispone que los actos y acuerdos de las Corporaciones Locales que constituyan infracción de las leyes y afecten directamente a la competencia del Estado, podrán ser impugnados por ésta, ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Dado lo delicado de la materia, determina el aludido precepto que la impugnación implica ya de forma inmediata la suspensión preventiva del acto o acuerdo, si bien el Tribunal (Sala Territorial o Provincial de lo Contencioso-Administrativo) deberá ratificarlo o levantarla en un plazo no superior a 30 días a partir de la impugnación.

A efectos de esta impugnación las Corporaciones Locales deberán remitir a los Gobernadores Civiles y Juntas Autonómicas, según los casos, extractos de los acuerdos adoptados por las mismas, dentro de los seis días siguientes a su adopción, y la facultad impugnatoria deberá ejecutarse dentro de los seis siguientes a la comunicación del acto o acuerdo. También podrá la Administración pedir ampliaciones de datos referentes a dichos actos o acuerdos, que deberán ser suministrados en el término máximo de quince días. En este caso se interrumpirá el cómputo del plazo para el ejercicio de las facultades impugnativas.

D. Procedimiento.

La impugnación se interpondrá ante el Tribunal competente y se tramitará por el procedimiento especial previsto en el art. 118 de la L. J.

Es lógico que la relación jurídico material que se deriva de los actos o acuerdos de las Corporaciones Locales que infrinjan la Ley y afecten directamente a la competencia del Estado, den lugar a un procedimiento especial no sólo por la materia, sino también por las entidades públicas que intervienen, además de los titulares de derechos subjetivos afectados. Proceso breve y urgente con previa suspensión, en principio, de los actos o acuerdos recurridos.

E. Objeto: impugnación y suspensión del acto o acuerdo.

Aunque la L. J. engloba este procedimiento especial bajo el epígrafe de suspensión de acuerdos, es lo cierto, que su objeto es la pretensión de anulación de dichos actos o acuerdos que se encuentren estrictamente en los supuestos determinados en el art. 8 aludido, esto es, que constituyan infracción de la Ley y afecten directamente la competencia del Estado, como así se reflejará en la parte dispositiva de la sentencia.

F. Iniciación, trámite y sentencia.

El acuerdo de impugnación tomado por la autoridad competente se remitirá a las Salas de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia respectiva, dentro del plazo de seis días siguientes a su comunicación por las Corporaciones Locales y recibido por la Sala requerirá a la Corporación que dictó el acto para que en el plazo de diez días, remita el expediente administrativo y alegue lo que estime conveniente en defensa del mismo y al propio tiempo acordará se publique en el B. O. P. el anuncio de impugnación y suspensión del acto a fin de que puedan personarse en los actos cuantos tengan interés en mantener o anular el acuerdo.

Recibido el expediente se dará traslado del mismo al Abogado del Estado, que en este caso actúa como imparcial en defensa de la Ley, para que, en el plazo de veinte días informe acerca del mantenimiento o confirmación del acuerdo o de su anulación. Evacuado dicho traslado el Tribunal pondrá de manifiesto el expediente a quienes se hayan personado por veinte días comunes, para que aleguen lo procedente.

Formuladas las alegaciones el Tribunal dictará sentencia en el plazo de diez días, pronunciándose sobre la conformidad del acto o acuerdo con el ordenamiento jurídico y, en consecuencia, en su caso, alzará la suspensión o anulará el acto, tal como dispone el art. 8.º de la Ley citada que se remite al art. 81 y siguientes concordantes de la L. J. (133).

5. Recurso ordinario de apelación.

A. Casos en que procede y excepciones.

La L. J. vigente dispone que las sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de las Audiencias Territoriales son susceptibles de recurso de apelación ante el T. S. salvo los casos siguientes:

- a) Las de cuantía no superior a 500.000 pesetas.
- b) Las de personal excepto cuando implique la separación de funcionarios públicos inamovibles.
- c) Las de aprobación o modificación de Ordenanzas de exacciones de las Corporaciones Locales. Entendemos comprendidas también las relativas a los acuerdos de imposición que conjuntamente se atribuyen a las competencias de estas Salas, en única instancia.
- d) Las relativas a elecciones de Concejales o Diputados provinciales.

No obstante, estas excepciones serán siempre apelables:

(133) La Ley del Suelo se remite también a este procedimiento contencioso-administrativo especial para la impugnación de ciertos actos o acuerdos de los Ayuntamientos en materia urbanística.

1.º Los recursos que versen sobre la desviación de poder en los que sólo podrá tratarse de esta causa, no siendo discutibles otras cuestiones y, está claro, cuando la desviación de poder no sea una mera alegación gratuita, aunque formal, con el propósito de conseguir la apelación.

Las dictadas por la Audiencia Nacional, serán apelables en un solo efecto al T. S. en los mismos casos en que lo son las sentencias de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de las Audiencias Territoriales (Ley 1 de 4 de enero de 1977).

2.º Los recursos en que se impugne una disposición reglamentaria de la Administración General con carácter indirecto, esto es, a través del acto concreto de aplicación individualizada. Sin duda, la razón de esta norma se encuentra en la conveniencia de unificar el criterio en la revisión de la potestad reglamentaria, cuyo control se centraliza en el Tribunal Supremo, que conoce de los recursos de impugnación directa contra estas disposiciones; de ahí que también se le encomiende el control de la impugnación indirecta de las mismas aunque sólo sea a través del sistema de apelación.

a) Tributos locales.

Con relación a los tributos locales, es destacable, de un lado, que sólo se admitan las apelaciones al T. S. cuando el asunto supere la cuantía de 500.000 pesetas, salvo los supuestos de excepción, tal como declara la sentencia del T. S. de 10 de marzo de 1979 (Ar. 869) relativa a una apelación sobre arbitrio de plus valía, que rechaza por ser de cuantía inferior a 500.000 pesetas y no versar sobre desviación de poder ni se encuentra dictado en recurso interpuesto al amparo de los párrafos 2 y 4 del art. 39 de la L. J. Siempre se ha de tener presente que en caso de acumulación de recursos, las cuantías operan con independencia y no son acumulables a los efectos de la cuantía de apelación. No serán apelables las sentencias en única instancia sobre aprobación de ordenanzas o sus modificaciones, lo mismo los acuerdos de imposición de exacciones, que el ordenamiento fiscal trata en el orden procedimental de modo uniforme y conjunto, cuando se refieran a tributos locales; norma que a nuestro juicio estimamos vigente, pese a las innovaciones habidas en este punto, ya que a lo largo de todos los recursos en vía administrativa, como es el económico, el Ordenamiento patentiza la necesidad de urgencia a cuyo efecto establece como siempre plazos más cortos en la tramitación de esos recursos, sin duda por el interés especial que presenta. Los índices valorativos se integran formal y materialmente en la Ordenanza reguladora de la exacción, de ahí que les corresponda el mismo sistema de recursos (sentencia T. S. 29 de enero de 1980, Ar. 1.881).

B. *Carácter de la apelación.*

Es de notar que el recurso de la apelación en esta jurisdicción revisora contencioso-administrativa, no opera como en el procedimiento civil que somete al Tribunal Superior competente, sin más, todos los extremos objeto de apelación en relación con el asunto litigioso que, en su caso, puede reproducirse, sino que requiere ya en las alegaciones una valoración de la sentencia apelada que ponga de manifiesto en la apelación, los extremos que se estimen incorrectos en Derecho en relación con el acto o disposición impugnada. La reproducción de conclusiones formuladas ya ante la Sala equivale a la omisión de alegaciones en segunda instancia (T. S. 31 de diciembre de 1980, Ar. 192). Como proclama la Sentencia del T. S. del 16 de enero de 1981 (Ar. 4) la apelación en la jurisdicción contencioso-administrativa no se concibe como una repetición del proceso ante los Tribunales Superiores, sino en función revisora y la falta de análisis crítico de la tesis de la Sentencia apelada, al formular alegaciones, destinadas a combatir su razonamiento, hace que la reproducción en síntesis de la demanda, obligue a rechazar el recurso en confirmación de la

doctrina reiterada de este Tribunal (Sentencias 13 de diciembre de 1979, Ar. 3.790; 31 de enero y 21 de marzo de 1980, Ar. 216 y 1.027, entre otras) (134).

Una de las características principales del recurso de apelación, es la prohibición radical del principio de la «reformatio in peius» y otra que la anulación del acto por la sentencia apelada, lo invalida de forma automática y por lo tanto, desaparece, claro está, la presunción de legalidad y su ejecutividad; dualidad de características que se desarrollarán especialmente al final de este mismo capítulo. La presunción será entonces la contraria, o sea, la favorable a su nulidad o ineficacia.

C. Procedimiento.

El recurso de apelación se formalizará ante la Sala que decidió la cuestión en primera instancia, dentro del plazo de cinco días. La apelación se concretará dentro de las pretensiones formuladas ya por las partes que podrán mantenerse en su integridad o bien reducirse. A la apelación podrán adherirse en los puntos que les convengan las partes demandadas. Admitida la apelación, se emplazará a las partes para que comparezcan ante el T. S. (la presentación de la apelación conferirá la competencia) en el plazo de treinta días. Si no compareciere el actor, se declarará desierto el recurso y en el caso de que comparezca, se continuará el trámite, incluso es factible la petición de prueba en ciertos casos y vista para que en definitiva, previa su instrucción vista o alegaciones escritas, se resuelva, por sentencia que como corresponde a una segunda instancia entrará a conocer plenamente de todas las cuestiones hasta el extremo de que si desestima nulidades formales o inadmisibilidades aunque sean acogidas por la sentencia de instancia, decidirá sobre el fondo del asunto (135).

La apelación será, en ambos efectos sin perjuicio de que las partes puedan pedir medidas cautelares para asegurar la ejecución de la sentencia.

6. Recurso extraordinario de apelación en interés de la Ley.

La L. J. permite, en su art. 101, recurrir la sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de las Audiencias Territoriales que no sean susceptibles de apelación ordinaria, solamente en interés de la Ley y por la Abogacía del Estado aunque no hubiese intervenido en el procedimiento. Este recurso extraordinario sólo procederá cuando se estime gravemente dañosa y errónea la resolución dictada.

La jurisprudencia del T. S. en correcta aplicación de este artículo, declara de modo uniforme que dichos requisitos de la resolución gravemente dañosa y errónea, han de concurrir de modo conjunto para la viabilidad de este recurso extraordinario. Estos recursos habrán de interponerse en el plazo de tres meses y a su tramitación y vista se dará carácter preferente.

Es de destacar que en todo caso, la sentencia que se dicte respetará la situación jurídica particular y fijará la doctrina legal, por lo tanto no tiene más efectos que los de sentar criterios jurídicos para la aplicación del Derecho.

7. Recurso extraordinario de revisión.

Por último, la L. J., en su art. 102, regula estos recursos cuando dispone que contra las sentencias firmes de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del T. S. y

(134) La doctrina general exige un examen crítico de las soluciones dadas por el Tribunal «a quo» en la sentencia, como base indispensable y racional del ámbito litigioso ante el Tribunal «ad quem» en otro caso se trataría de una auténtica revisión de oficio más que de unaalzada o apelación. Sentencia del T. S. de 16 de diciembre de 1980 (Ar. 5.007).

(135) Aun cuando en la vía administrativa no se haya entrado en el fondo del asunto, el Tribunal ha de hacerlo desechando la devolución de las actuaciones al órgano de procedencia, pero siempre condicionado a que pueda efectivamente conocer del asunto con los datos necesarios y que las normas de procedimiento no lo impidan (Sentencia T. S. 30 de enero de 1980, Ar. 299).

de las Audiencias Territoriales, podrán presentarse los recursos extraordinarios de revisión en los siguientes casos:

a) Si la parte dispositiva de la sentencia contuviere contradicción en sus decisiones.

b) Si las Salas de lo Contencioso-Administrativo hubieren dictado resoluciones contradictorias entre sí respecto a los mismos litigantes u otros distintos en igual situación, acerca del propio objeto y en fuerza de idénticos fundamentos.

c) Si después de pronunciada la sentencia se recobraren documentos decisivos detenidos por fuerza mayor o por obra de la parte en cuyo favor se hubiere dictado.

d) Si hubiere recaído sentencia en virtud de documentos que al tiempo de dictarse aquélla, ignoraba una de las partes haber sido reconocidos y declarados falsos o cuya falsedad se reconociese o declarase después.

e) Si habiéndose dictado la sentencia en virtud de prueba testifical, fuesen los testigos condenados por falso testimonio, dado las declaraciones constitutivas de aquélla.

f) Si la sentencia se hubiese ganado injustamente en virtud de prevaricación, cohecho, violencia u otra maquinación fraudulenta.

g) Si la sentencia se hubiere dictado con infracción de lo dispuesto en el art. 43 o si en ella no se resolviera alguna de las cuestiones planteadas en la demanda y contestación.

En cuanto al procedimiento de la tramitación de este recurso, la Ley se remite a las disposiciones de la L. E. C. (recurso de revisión).

En realidad, la L. J. acumuló en el aludido artículo causas de casación con motivos de revisión. Así los tres supuestos comprendidos bajo los apartados a), b) y g), son más bien motivos de casación o defectos inmanentes de la propia sentencia y no trascendentes o exteriores a ella, como las causas de revisión en estricto sentido.

Esta circunstancia se reflejará también en la determinación de los plazos para interponer el recurso ya que cuando se trate de contradicciones entre las decisiones de la sentencia, infracción de la cosa juzgada o incongruencia, el plazo para recurrir será de un mes y tres meses en los demás casos, a computar los primeros desde la firmeza de la sentencia y los segundos desde el momento en que en realidad pueda ejercitarse la acción.

Al ser el recurso de carácter extraordinario, ha de ser siempre de interpretación estricta la de los motivos en que se fundamenta y desde luego sólo procederá este recurso contra las sentencias firmes contra las cuales no es posible ningún recurso de carácter ordinario.

La jurisprudencia ha matizado que el recurso de revisión exige que la sentencia sea firme «por no ser susceptible de recurso ordinario» (Sentencias de 2 de febrero de 1979, Ar. 761 con cita de 25 de junio de 1968, Ar. 3.501; 10 de mayo de 1967, Ar. 2.291, y 17 de enero de 1978, Ar. 76). En el caso enjuiciado la firmeza de la sentencia resulta patente al no ser apelable ni por su cuantía ni por ninguna otra materia.

Será improcedente la causa a) si la contradicción se da entre los considerandos o razonamientos, ya que la contradicción ha de existir entre la parte dispositiva de las sentencias y los distintos pronunciamientos, o sea, de los fallos o partes dispositivas. En definitiva la congruencia como causa de revisión extraordinaria, ha de establecerse entre el fallo de un lado y las pretensiones de otro, y no entre las alegaciones y los considerandos... para que la pretensión rescisoria pueda prosperar, es preciso que exista contradicción exclusivamente entre los propios términos de la parte dispositiva de la sentencia (T. S. 2 de febrero de 1979, Ar. 762).

En cuanto al recurso extraordinario de revisión por resoluciones contradictorias entre sí, y de identidad subjetiva y objetiva, matiza la Sentencia del T. S. de 4 de febrero de 1980 (Ar. 549) «que constatada la contradicción entre las dos sentencias en la que se dan las necesarias identidades, lo pertinente, dada la finalidad de dicho motivo que persigue el reforzamiento de la seguridad jurídica mediante la unificación de criterios jurisprudenciales divergentes, es determinar cuál de ellas es jurídicamente correcta, puesto que únicamente cuando se llegue a la conclusión de que el acertado es el de la sentencia antecedente, habrá de darse lugar al recurso».

IV.—SUSPENSIÓN DE LOS ACTOS Y DISPOSICIONES DE LA ADMINISTRACIÓN.

Tratados los recursos precedentes se estudiará ahora de forma pormenorizada, dos de los aspectos comunes que afectan a los actos administrativos objeto de impugnación: la posibilidad de su suspensión y el principio de la «reformatio in peius» en las diversas vías de recursos administrativos o jurisdiccionales, como excepciones a los principios de ejecutividad e irrevocabilidad de las disposiciones y actos administrativos declaratorios de derechos subjetivos.

1. Doctrina general.

La suspensión del acto administrativo. La legalidad vigente formula como principio fundamental que la interposición del recurso contra los actos o disposiciones administrativas no suspenderá su ejecución, art. 361 L. R. L., 237 del R. H. L., 116 de la L. P. A., concordantes de la L. G. T. y 122 de la L. J. y 80 del R. P. R. E. A. (1981), esto es, se permite recurso en garantía de los derechos e intereses de los administrados sin perjuicio de continuar el natural dinamismo de los actos administrativos para cumplir su fin al servicio de los intereses generales.

Las excepciones se producen cuando la Ley faculta, ante la interposición de recursos, a la autoridad administrativa o judicial que conozcan del asunto para suspender excepcionalmente el acto o disposición con objeto de evitar en general al administrado perjuicios o daños irreparables o de difícil reparación.

La suspensión de actos o disposiciones administrativas impugnados se estudiará en primer lugar en la vía administrativa o gubernativa; en segundo lugar, en vía de revisión económico-administrativa; en tercer lugar, en vía jurisdiccional contencioso-administrativa, y por último, en cuarto lugar, en la vía de apremio de la gestión recaudatoria.

Sin embargo antes de pormenorizar esta materia en las distintas vías indicadas, es conveniente aclarar ciertas características comunes de la técnica jurídica de esta suspensión de los actos o disposiciones reglamentarias impugnadas; así primero, no cabe por improcedente y por esencia pedir la suspensión de los actos de efectos negativos, ya que sólo pueden ejecutarse los actos de contenido positivo, de ahí que sea improcedente la suspensión en cuanto se pide una resolución de efectos negativos puesto que no se puede olvidar que «dicha medida suspensiva se arbitra por la Ley en evitación de un hacer positivo de la administración, creador de una alteración modificativa de una situación subjetiva» tal como enseña el Auto del T. S. (Sala 4.ª de 16 de febrero de 1978) (Ar. 684); segundo, la suspensión de los actos y disposiciones recurridas en las distintas vías son siempre decisiones susceptibles de impugnación en incidente, independientes aunque supeditados a la cuantía reclamada objeto de suspensión, incluso a ultranza ante la jurisdicción contencioso-administrativa (los recursos son los mismos que correspondan al asunto principal); tercero, aun cuando la Ley enmarque esta facultad excepcional en algunos casos con amplio margen discrecional, como sucedía antes en vía económico-administrativa, siempre es posible la revisión jurisdiccional, ya que no existen actos discrecionales puros inmunes a esa revisión. Ya ante lo dispuesto sobre el particular en el R. P. R. E. A., la propia doctrina de la jurisprudencia tuvo que aclarar al respecto con arreglo a la nor-

mativa anterior a la L. P. E. A. que: «si bien las facultades que concede a la Administración Tributaria el art. 83 del R.P.R.E.A. son discrecionales, el ejercicio de esa facultad puede ser revisado en supuestos de notoria arbitrariedad, ejercicio abusivo, desviación de poder u otros similares (Sentencia del T. S. de 24 de mayo de 1978 (Ar. 1.793) citada en la de 28 de junio de 1978 (Ar. 2.565) (136); cuarto, como todas las decisiones administrativas las que accedan o no a la suspensión han de ser motivadas para no causar la indefensión, y así facilitar el control de su legalidad, como lo confirma la última sentencia referida cuando declara, que pese a la discrecionalidad de la suspensión de los actos reclamados en vía económico-administrativa, la decisión ha de expresar la razón y fundamento de la denegación que se acuerde, circunstancia que no sólo no impide esta revisión sino que tampoco permite silenciar los fundamentos en que se basa el fallo por la obligada observancia de las normas reglamentarias del art. 107-3 R. P. R. E. A. como ratifica la Sentencia del T. S. del 28 de junio de 1978. El art. 21 de la L. P. E. A. convirtió la suspensión de los actos ante los Tribunales Económico-Administrativos en estrictamente reglados; así se refleja en el reglamento de 1981. Y por último, quinto, entendemos que la petición o solicitud de suspensión ha de verificarse ante la Autoridad administrativa o judicial competente que esté conociendo del recurso.

2. Suspensión en vía administrativa general.

La suspensión del acto o disposición impugnada en reposición ha de justificarse, ya que dispone el art. 361 de la L. R. L. que los actos y acuerdos de las Autoridades Locales serán ejecutivos cuando no requieran aprobación o autorización gubernativa sin perjuicio de los recursos que se susciten y el art. 237 R. H. L., aclaraba y disponía que la interposición del recurso de reposición no interrumpe el procedimiento para hacer efectivos los ingresos por el acto reclamado. Ni interrumpe el acto de gestión liquidatorio que sólo se suspenderá si al momento de interponerse recurso se garantiza el ingreso de las cantidades.

Además las Autoridades, Jueces o Tribunales podrán decretar la suspensión, a petición de parte, previa audiencia de la Corporación y deberán sujetarse al interés general y decretar la suspensión cuando evite perjuicios graves o de difícil reparación.

Tampoco la reclamación detendrá la acción administrativa para la cobranza a menos que el interesado deposite el importe de la liquidación incrementada en un 25 por ciento en la forma que determinan los arts. 727 y 737 de la L. R. L.

La garantía consistirá:

Primero.—Depósito de dinero en efectivo o en valores públicos en la Caja General de Depósitos o sucursales o en la del Ente acreedor o en el Banco de España o sucursales.

(136) Como declara con precisión la sentencia apelada confirmada por la del T. S. de 31 de octubre de 1978 (Ar. 3.413): la legalidad de los actos en que se concentra la potestad discrecional concedida a los Tribunales Económico-Administrativos por el art. 83 del R. P. R. E. A. para suspender la ejecución del acto administrativo impugnado es perfectamente controlable como cualquier otra manifestación de la facultad, bien en relación con los elementos incontrovertidamente reglados del acto, como son, en este caso la extensión de la potestad, su contenido, la competencia, el procedimiento, la forma y el fin... limitaciones impuestas por principios generales de derecho... examinando los supuestos de hecho determinantes de la posibilidad de despliegue de la facultad discrecional y su existencia misma a través de la técnica de los conceptos jurídicos indeterminados que la potestad administrativa debe servir en todo caso al interés público; implícito en el art. 83 del R. P. R. E. A. y de modo explícito invocado en el art. 123-2 de la L. J. y en su Exposición de Motivos. En definitiva, la jurisprudencia acabó con la idea de la absoluta discrecionalidad en la suspensión de los actos por los Tribunales Económicos que se basa en los términos de los arts. 82 y 83 del R. P. R. E. A. al amparo de la presunción de validez de que gozan los actos administrativos — «favor acti» — y de su ejecutividad, y permite su control en alzada y en su caso en vía jurisdiccional, o sea, la revisión objetiva de los criterios de dichos órganos, con inspiración en los principios básicos de sometimiento de la Administración a la Ley y de los enunciados de los arts. 116 de la L. P. A. y 122 de la L. J. y del interés público de los daños y perjuicios de imposible reparación.

Segundo.—Aval o fianza solidaria prestado por un Banco oficial o privado registrado o por las Cajas de Ahorro: Confederada, Caja Postal de Ahorros o por Cooperativa de Crédito cualificada.

Tercero.—Fianza personal y solidaria prestada por dos contribuyentes de la localidad de reconocida solvencia, para débitos inferiores a cien mil pesetas. No obstante el art. 727 L. R. L. prevé, en caso de imposibilidad de prestarla muy calificada, aplazar la exacción sin garantía.

La garantía habrá de cubrir el importe de la deuda tributaria o de la diferencia que sea objeto de impugnación y por supuesto también los gastos e intereses de demora que origine la suspensión que se calculen en un 10% del principal.

Si la solicitud de suspensión prospera, el acuerdo se comunicará en seguida al Ente impositivo (oficina de intervención) con objeto de que se ordene la paralización del acto o disposición objeto del recurso. En caso de que se deniegue la suspensión, el plazo del ingreso de la deuda tributaria revive y continúa por un período igual al que, en la fecha de interponer el recurso, faltare por transcurrir del período voluntario.

En todo caso, la resolución de la solicitud de suspensión ya se efectúe de forma expresa o tácita por la técnica del silencio administrativo es susceptible de recurso autónomo ante el T. E. A. P. competente y agotada esta vía, ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

De lo expuesto, es importante subrayar: 1.º Que una vez dictado el acto administrativo, tiene ejecutividad inmediata aun antes de ser firme y consentido, por lo tanto es ejecutivo aunque se recurra en reposición, sin perjuicio de la facultad administrativa de revocar su acuerdo ante sí; 2.º La mera interposición del recurso repositorio, evita que el acto adquiera firmeza; 3.º Acordada la suspensión, durará en todo caso hasta que se dicte la resolución expresa de esta vía.

3. Suspensión en vía económico-administrativa.

Será potestativo del recurrente en materia fiscal, ejercitar el recurso de reposición, ya que tiene acceso directo a la vía económico-administrativa dentro del plazo de quince días establecido por la Ley para recurrir; ahora bien, en caso de que se utilizare el previo recurso de reposición contra lo resuelto expresamente, procederá la reclamación económico-administrativa y lo mismo ante el silencio, o sea, contra la desestimación presunta. Esta reclamación no suspende «per se» la ejecución del acto impugnado que continuará con todas sus consecuencias legales, incluso la recaudación de cuotas o derechos liquidados, recargos o multas (art. 727 L. R. L., 80-1 R. P. R. E. A.).

En la materia estudiada de suspensión de actos o disposiciones sobre tributos locales; la doctrina legal ha proclamado que no regía el R. P. R. E. A. de 1959 y sí el art. 727 de la L. R. L., no sólo por ser disposición de superior jerarquía sino por su carácter especial en la materia, en consecuencia, la reclamación no suspenderá el acto sino se presta garantía.

Dentro del plazo para reclamar podía el interesado solicitar la suspensión del pago del importe de las obligaciones contra las que hubiese reclamado. Suspensión que se acordará siempre que se garantice el pago del importe de la obligación, con más, en su caso, el de las multas, recargos y derechos liquidados juntamente con ella y un 10 por ciento del total de que se trate para responder de los intereses correspondientes por el tiempo que transcurra hasta la resolución de la reclamación si ésta no prospera.

Dados los términos tajantes del precepto, no ofrece duda el carácter marcadamente reglado de la suspensión, que deberá otorgarse por el Tribunal de modo automático cuando se solicite en forma con la debida garantía.

Así lo establece la doctrina de la jurisprudencia, como se refleja, entre otras, en la Sentencia del 24 de enero de 1980 (Ar. 130), precisamente en un supuesto de suspensión de liquidación de plus valía, en la que se proclama que la suspensión de la ejecución del acto impugnado de exacciones locales, el T. E. A. P. la concederá de forma automática cuando se cumpla el presupuesto de la petición del interesado y la garantía de pago, prevenida en el art. 727 de la L. R. L. de prevalente aplicación sobre el R. P. R. E. A., en una materia de privilegio de la Administración que permite obtener el cobro de las deudas tributarias sin auxilio judicial e incluso a pesar de la pendencia del proceso. En el mismo sentido la Sentencia de 24 de noviembre de 1980 (Ar. 4.111) sobre suspensión de una liquidación del arbitrio de plus valía en el procedimiento económico, cuando matiza que es aplicable el art. 727 núm. 6 de la L. R. L. según el cual la suspensión se acordará siempre que el reclamante garantice el pago del importe de la obligación principal y demás derechos señalados, cuya vigencia hay que afirmar al no haber sido derogada por otra de igual rango como afirma la Sala en la Sentencia de 3 de diciembre de 1979 (Ar. 4.144) y la sentencia anterior ya expuesta.

A. Tiempo de solicitarla y garantías.

A tenor del art. 727 de la L. R. L. y del 83 del Reglamento de 1959, hoy derogado, el reclamante tenía facultad para solicitar la suspensión del acto durante el plazo para interponer el recurso aunque supeditado a él.

La suspensión que antes discrecionalmente podía conceder el Tribunal en reclamaciones sobre Tributos del Estado, ha sido modificada por la L. P. E. A. y 81-1 del R. P. R. E. A. de 1981, en cuanto al Régimen General al disponer el art. 21 de la L. P. E. A., que la reclamación económico-administrativa no suspende la ejecución del acto impugnado con las consecuencias legales consiguientes —incluso su carácter recaudatorio— hace la salvedad en el artículo siguiente, apartado 1, de que la ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá a instancia del interesado, si en el momento de interponer la reclamación se garantiza, en la forma que reglamentariamente se determine, el importe de la deuda tributaria. En idénticos términos se expresa el art. 81 citado (137). Acordada la suspensión, se extiende a todo el período de la reclamación y puede ser recurrida como incidente.

Queda, así, claro, de un lado, que la solicitud de suspensión, según el art. 22 de la L. P. E. A. no podrá formularse hasta el momento de la interposición de la reclamación (entendemos no obstante que será viable al igual que en tributos locales durante todo el plazo para recurrir) y de otro lado, que es requisito indispensable garantizar a la vez el importe de la deuda en la forma que se ordene; cualquiera que sea el impuesto que se reclame: local o estatal.

No se extiende en su contexto la nueva L. P. E. A. citada al desarrollar las bases del procedimiento económico-administrativo a determinar, si la petición de suspensión del acto ha de realizarse exclusiva y precisamente en el momento de interponer la reclamación o por si el contrario podrá solicitarse después de la misma, en cualquier momento del curso del procedimiento económico-administrativo, ya sea en primera o segunda instancia, tal como se dispone en el procedimiento contencioso-administrativo. A tenor de la redacción del art. 22-1 de la Ley citada y lo mismo del art. 727 de la L. R. L., una interpretación literal lleva a entender con la opinión dominante que sólo podrá solicitarse en el mismo momento de interponer el recurso o durante el plazo del recurso, si se garantiza en forma el importe de la deuda. No obstante, sería plausible, a tenor del ordenamiento tributario y defendible, otra interpretación espiritualista que permitiese el poder formular dicha pe-

(137) Aunque la Ley dice: «puede» modificar, deberá hacerlo al tener conocimiento de un Reglamento ilegal.

ción en cualquier momento del procedimiento económico-administrativo, si bien como requisito indispensable se ha de prestar la correspondiente garantía, pues no existe a nuestro juicio ninguna razón objetiva que abone la tesis de la preclusividad del momento de la reclamación. En realidad no se alcanza a comprender cuál sería la razón de establecer en las reclamaciones económicas, un sistema distinto en cuanto al tiempo de solicitar la suspensión, ya que en tanto en vía administrativa como a ultranza en la vía jurisdiccional, puede pretenderse la suspensión en cualquier momento del procedimiento. No parece coherente un sistema legal en el que si la suspensión no es solicitada al tiempo de la reclamación económica no sea ya factible durante todo el procedimiento tanto en primera instancia como en alzada, aunque las circunstancias varíen y las sobrevenidas lo exijan al originar la ejecución daños o perjuicios de reparación imposible o difícil, verdadera razón de ser de la institución y, en cambio, pueda solicitarse más tarde todavía ante la jurisdicción contencioso-administrativa, incluso en cualquier momento de su procedimiento. Apoya también esta interpretación la circunstancia de que el R. D. L. de disposiciones de urgencia sobre las Haciendas Locales de 11/79 del 20 de julio ordena que la suspensión de la ejecución en vía de apremio mientras exista pendiente reclamación en vía económico-administrativa, deberá acordarse ante dicho Tribunal, luego la tesis de que la suspensión del acto reclamado sólo puede pedirse al interponer el recurso, no es absoluta en su integridad y parece lógico que si se puede suspender el acto en vía de apremio, pueda suspenderse, con más razón, antes de llegar a dicha vía, máxime cuando la caución obligatoria garantiza el pago impositivo al margen de cualquier perjuicio.

También creemos que refuerza esta opinión la Jurisprudencia del T. S. que en un interesante y fundamentado Auto de 11 de junio de 1968 (Ar. 3.156), confirma el dictado por la Audiencia que concede la suspensión del acto, con la particularidad de que ya dentro del mismo recurso la había denegado por Auto anterior. Sienta el T. S. la magistral doctrina que, aun referida a la suspensión en vía contencioso-administrativa, creemos que cabe generalizar a todas las otras vías de recurso en cuanto precisa la naturaleza y filosofía de la institución que en esencia rechaza la preclusividad e incluso la operatividad absoluta de la cosa juzgada. Así expresa el Auto, puesto que, precisamente por la ejecutoriedad conceptual de los actos administrativos como condición privilegiada de la actividad administrativa, dada la ordenación funcional de su finalidad, se atribuye a la Jurisdicción Contenciosa, la facultad suspensiva (siempre con la característica de ser reglada) como garantía, tanto del principio activista general de la Administración, como de la salvaguardia de los derechos e intereses de los administrados; con lo que, unido este concepto, constitutivo de la «ratio legis» a los términos del precepto, que expresamente estatuye la facultad de la Jurisdicción «en cualquier estado del proceso, tanto en primera como en segunda instancia», ello debe interpretarse lógicamente como que dentro del proceso y con referencia al mismo acto administrativo, que jurisdiccionalmente se enjuicia, pueden sufrir modificación o alteración las circunstancias mediante cuya concurrencia la ejecución del acto administrativo pueda causar daños o perjuicios de reparación imposible o difícil, bien porque dejan de poder causarlas bien porque no causándolas antes advenga oportunidad fáctica de que las causen; y ello no ha de obstar a que la facultad de la Sala sufra merma ni yugulación a través del proceso quedando vinculada e inmovilizada respecto a una decisión adoptada en lo pretérito, no solamente por la posibilidad de reformar o reponer «in genere» las decisiones interlocutoras, sino más específicamente por cuanto afecta a la atribución concreta de una alta, y en cierto modo excepcional, facultad decisoria en materia propia del Derecho Administrativo, que la Sala ha de medir racionalmente, tanto en vista de la realidad del daño o perjuicio como de la oportunidad ocasional de hacerlo según la derivación propia del acaecimiento.

De otro lado si no se aplica esta tesis se produce un bache en la posibilidad de suspensión de los actos impugnados en el procedimiento económico, inexplicable hoy cuando la Ley exige ya como requisito ineludible en la vía económica la caución o garantía de la deuda tributaria.

Entendemos, en definitiva, que una interpretación lógica y finalista del sentido de la norma comentada, dentro de un encaje en el ordenamiento jurídico administrativo fiscal nos lleva, en una línea antiformalista, a estimar que la petición de suspensión puede pedirse durante todo el procedimiento económico-administrativo a partir de la interposición del recurso.

B. *Su carácter reglado.*

Es evidente que el carácter de amplia discrecionalidad que presidía la suspensión de los actos ante los Tribunales Económico-Administrativos ha sido radicalmente modificada por la vigente L. P. E. A., como lo adelantaba ya el Decreto de medidas urgentes de las Haciendas Locales citado, convirtiendo la suspensión en estrictamente reglada, dados los términos del referido art. 21, en definitiva si se solicita y se constituye la garantía, el Tribunal tiene que acceder a la suspensión. La normativa local, ya había adoptado ese carácter, en términos generales, con bastante antelación. Hoy la suspensión de los actos de gestión liquidatoria y recaudatoria en materia de tributos locales aparece regulada en el art. 727 de la L. R. L., ya expuesta y matizada y modificada por el R. D. L. 11/79 del 20 de julio sobre medidas urgentes de financiación de las Haciendas Locales, Orden de 23 de enero de 1979 y completada por el Reglamento de 1981 y aclarada por la resolución del T. E. A. C. de 23 de julio de 1980 que contesta a consultas formuladas por el Inter-vector del Ayuntamiento de Vigo y el Secretario del T. E. A. P. de Pontevedra.

Así la disposición adicional 6.ª del citado R. D. L. de 1979 aborda el tema en los términos siguientes:

1.º Como principio general reitera que las reclamaciones económico-administrativas sobre la aplicación y efectividad de exacciones locales, no suspenderán la ejecución del acto administrativo, ni por lo tanto ninguna de sus consecuencias legales (incluso recaudación de cuotas o derechos liquidados, recargos y sanciones).

2.º Ahora bien, dice el párrafo siguiente que: «El reclamante podrá solicitar, dentro del plazo para interponer la reclamación, la suspensión de la ejecución del acto reclamado. No obstante para que se produzca la suspensión preventiva prevista en el núm. 8 del art. 83 del R. P. R. E. A. (se refiere, claro está, al de 1959 hoy derogado), será indispensable que, junto con el escrito de solicitud, se acompañe el documento que garantice el pago de la forma establecida en el núm. 6 del art. 727 de la vigente L. R. L.

3.º En último lugar hace referencia al supuesto de suspensión de la reclamación de la cuota en vía de apremio, caso que se estudiará más adelante en este capítulo.

La primera regla es análoga a lo dispuesto en el apartado 1 del art. 80 del actual R. P. R. E. A. y se limita por lo tanto a reiterar la regla general de la ejecutividad de los actos administrativos.

La segunda, de modo explícito dispone que la solicitud de suspensión de la ejecución del acto ha de ser formulada ante el T. E. A. P. competente para conocer de la reclamación y que se puede hacer durante el plazo para recurrir, en el mismo escrito de la reclamación o por separado.

La suspensión habrá de pedirse y otorgarse, como ya razonamos, de acuerdo con lo dispuesto en la regla 6.ª del art. 727 de la L. R. L.

No obstante, para que se produzca la suspensión habrá de acompañarse con el escrito resguardo que garantice el pago en la forma ordenada en dicho apartado 6.º

En materia de tributos generales dispone el art. 81 del actual R. P. R. E. A. que «La ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá a instancia del interesado si en el momento de interponerse la reclamación se garantiza, en la forma que previene el presente artículo, el importe de la deuda tributaria». Si la reclamación sólo afecta a una parte de la cifra liquidada, la suspensión sólo alcanzará a esa diferencia, por lo que se ingresará el resto. La caución alcanzará al importe de la deuda más el interés de demora que se origine por suspensión y un 5 % más.

Por último, queda claro que la suspensión aparece como materia absolutamente reglada en la esfera de las exacciones locales, de ahí que sea siempre obligatorio acordarla si se cumplen los requisitos aludidos, sin que exista ningún margen de discrecionalidad en el criterio aplicado.

Contra la resolución cabe el recurso de alzada o contencioso-administrativo en su caso, como incidente que se tramita en pieza separada.

C. Efectos.

Acordada la suspensión por el T. E. A. P. sus efectos se extienden hasta que finalice la vía económico-administrativa en cualquiera de sus instancias. Si se desestima la reclamación, al ingresar la deuda se satisfarán intereses de demora por el tiempo de la suspensión y en caso de temeridad podrá el Tribunal sancionar con un 5 % de la deuda. Si la reclamación se estima la Administración debe pagar los gastos del aval e intereses.

4. Suspensión en vía contencioso-administrativa.

A. Idea general.

La interposición de recurso contencioso-administrativo no suspende tampoco la ejecución del acto o disposición tal como sucede también en la vía administrativa y por lo tanto económico-administrativa (arts. 327 L. R. L., 116 L. P. A. y 83 R. P. R. E. A.).

Al efecto dispone el art. 122 de la L. J. que la interposición del recurso no impedirá a la Administración ejecutar el acto y la disposición impugnada, salvo que el Tribunal acordare, a instancia del actor, su suspensión, que procederá cuando la ejecución hubiere de ocasionar daños o perjuicios de reparación imposible o difícil.

B. Tiempo de solicitud: carácter autónomo de esta incidencia.

Formulado el recurso y atribuida por lo tanto la competencia al Tribunal, puede ya solicitarse en el mismo escrito interpositorio la suspensión del acto o disposición impugnada, petición que suele incluirse a medio de otrosí. Señalado ya el momento inicial la propia Ley dispone que la suspensión podrá pedirse en cualquier estado del proceso, en primera o segunda instancia y que se sustanciará en pieza separada (art. 123-1). Incluso aunque se hubiese desestimado por Auto anterior (Auto del T. S. de 11 de junio de 1968).

La parte actora ha de tener siempre presente que la suspensión conseguida en vía económico-administrativa, por supuesto con la correspondiente caución, no alcanza la vía jurisdiccional, a la que ni siquiera vincula como declara la jurisprudencia entre otras resoluciones, en el Auto del T. S. de 14 de enero de 1980 (Ar. 5). La suspensión se limita a la vía administrativa, tal como dispone el art. 80 (R. P. R. E. A.) y se alza de forma automática «ope legis», al terminar la sustanciación del procedimiento económico-administrativo de modo definitivo en la instancia que corresponda una vez notificado el acuerdo que lo finaliza como proclama el Auto del T. S. de 20 de junio de 1977 (Ar. 2.987). Por lo tanto desde ese momento el acto tributario seguirá su ejecución con todas las consecuencias, incluso durante el plazo de dos meses que la Ley señala para interponer el recurso contencioso-administrativo. De ahí que quien esté interesado en la suspensión del acto habrá de solicitarlo de

nuevo ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, para lo cual es requisito indispensable la interposición del recurso; ya que sólo entonces es viable pretender la suspensión en el mismo escrito o bien por separado. Por esta razón, sin duda, habrá supuestos en que al recurrente no le interese agotar el plazo para recurrir para así poder conseguir antes la suspensión.

El tratamiento legal de la suspensión difería bastante del anterior procedimiento económico-administrativo, en cuya vía dentro del plazo de quince días para recurrir era ya viable la petición de suspensión del acto incluso con independencia de la interposición del recurso aunque supeditado al mismo. Actualmente, desaparecida ya esa diferencia, todavía se mantienen otras bastante acentuadas: en primer lugar la suspensión en vía económica a tenor del art. 727 de la L. R. L. y de la L. P. E. A., se condiciona siempre al establecimiento de la previa y adecuada caución, mientras que en la vía jurisdiccional la constitución de la caución sólo procederá, si pudiera resultar algún daño o perjuicio a los intereses públicos o de tercero, en cuantía suficiente para cubrirlos y en segundo lugar sólo se concederá la suspensión cuando la ejecución del acto cause daños o perjuicios de imposible o difícil reparación, esta supeditación, en cambio, no es exigible de modo especial en vía económico-administrativa.

No se debe olvidar que la petición de suspensión del acto en la vía jurisdiccional puede quedar bloqueada en su decisión por no obrar todavía en la Sala los antecedentes necesarios o por el período de vacaciones estivales, sólo hábil para la interposición de los recursos, ya que vaca el Tribunal; circunstancia a tener en cuenta a los efectos suspensivos, aunque a nuestro juicio formulada la simple solicitud de suspensión, aunque no conlleve insita la suspensión preventiva automática (prevista sólo en el R. P. R. E. A. de 1959), los efectos del otorgamiento de la suspensión se retrotraerán al momento de su solicitud con todas sus consecuencias. De todas formas entendemos deseable en favor de la economía procesal y de la seguridad jurídica que la suspensión del acto acordada en vía económico-administrativa debe prolongarse también en su caso a la vía jurisdiccional, salvo supuestos en que pueda causar daño grave al interés público a juicio del Tribunal.

De todas maneras, parece conveniente posibilitar dentro del procedimiento contencioso-administrativo, que la solicitud de suspensión del acto o disposición tengan efectos preventivos desde el primer momento, si bien con la debida garantía de la deuda, con lo cual se evitaría que por condicionamientos formales se deparen perjuicios a los intereses de los administrados, cuando se pueden armonizar con los intereses públicos. No obstante, pensamos que aun cuando la L. J. no prevé explícitamente la suspensión preventiva —mucho menos automática— el Tribunal que tiene facultades para lo más que es la suspensión definitiva las tiene también para lo menos que es la preventiva o cautelar para asegurar los efectos de la principal, precisamente con base clara en la misma filosofía de evitar daños o perjuicios irreparables o de difícil reparación que pueden producirse ya durante el intervalo de tiempo que, incluso dentro del normal, puede tardar debido a la remisión del expediente u obtención de documentos que permitan a la Sala resolver sobre la suspensión con el debido conocimiento de causa, máxime cuando el Auto ha de ser fundado, para lo cual ha de tener a la vista los antecedentes necesarios, so pena de nulidad como declara la doctrina legal. En consecuencia en estos supuestos urgentes y de emergencia el actor debe interesar y el Tribunal, en su caso conceder ya la suspensión preventiva debidamente razonada —eso siempre— al igual que la definitiva. Obvio que en el asunto de petición de suspensión en todo caso ha de razonarse y fundamentarse incluso en documentos, para facilitar la decisión del Tribunal. Sin duda el ofrecimiento de caución facilitará la resolución positiva.

C. *Procedimiento.*

El trámite señalado para la suspensión es sencillo. Se parte de la interposición del recurso a medio de simple escrito contra el acto o disposición que se recurra, en donde se puede intercalar la solicitud de suspensión. También puede formularse por separado; en todo caso se oirá al Abogado del Estado y a las partes demandadas y coadyuvantes si hubiesen comparecido, por término común de cinco días. Si el Abogado del Estado se opusiere a la misma con fundamento en que de ésta puede seguirse grave perturbación de los intereses públicos que se concretará, el Tribunal habrá de solicitar previo informe del Ministerio o Autoridad de donde procediese el acto o la disposición y emitido éste o transcurrido el plazo de quince días sin haberlo decidido acordará lo procedente (art. 123, 2 y 3).

En la práctica ocurre, algunas veces, cuando la petición de suspensión se insta en el escrito interpositorio o por separado poco después, que el Tribunal no tiene todavía a su alcance ni el expediente ni le constan tampoco las partes que puedan personarse ni los datos que le permitan imponerse sobre la petición de suspensión, simplemente porque ha de cumplir con los trámites procesales necesarios, circunstancia que obligará al Tribunal a pedirlos y muchas veces a recordar su cumplimiento y por lo tanto ese retraso en el trámite ha de repercutir por supuesto en el plazo de la decisión; de ahí la conveniencia de que la parte recurrente aporte con la solicitud de suspensión las certificaciones o datos necesarios fundamentales para dictar el oportuno Auto para poder obtener así la aludida suspensión preventiva o definitiva.

D. *Contenido.*

Respecto del fundamento o contenido de la suspensión, habrá de ponderar el tribunal que la misma se prevé en el ordenamiento jurídico con carácter excepcional; por lo tanto, ha de prevalecer como norma general el criterio contrario a la suspensión, salvo cuando la ejecución hubiere de ocasionar daños o perjuicios de reparación imposible o difícil, cuando no conlleve perturbación del interés público (art. 122-2 y 123 L. J.). Por lo tanto es necesario el análisis y la reflexión sobre cada supuesto concreto, con el fin de valorar los distintos factores implicados en la cuestión, para conseguir el debido equilibrio entre los intereses privados y generales a fin de armonizarlos, sin perjuicio de que en caso claro de conflicto prevalezca el interés general. Es normal que quien solicita la suspensión ha de probar la existencia de daños o perjuicios de imposible o difícil reparación, como presupuesto de hecho de un derecho, como así se proclama en el Auto del T. S. de 14 de enero de 1980 (Ar. 5) con base en el art. 1.214 del C. C., 114 L. G. T. y 97 R. P. R. E. A.

La Ley no establece criterios específicos clarificadores de lo que ha de entenderse por perjuicios de difícil reparación. En la precisión de este juicio de valor no se puede prescindir de todos los principios que se derivan de los diversos preceptos que regulan la materia y en especial de la Exposición de Motivos de la L. J. que ayudará, sin duda, a la debida interpretación de las normas para lograr su aplicación acertada.

Así dice la Exposición de Motivos en orden a la suspensión que: «Al juzgar sobre su procedencia se debe ponderar, ante todo, la medida en que el interés público exija la ejecución, para otorgar la suspensión con mayor o menor amplitud según el grado en que el interés público esté en juego. Respecto de la dificultad de la reparación, es de notar, que no cabe excluirla sin más por la circunstancia de que el daño o perjuicio que podría derivarse de la ejecución sea valorable económicamente».

No obstante en este punto, es de notar que la doctrina legal tardó en dar plena acogida a este principio interpretativo y así se observaba cómo por aplicación de la

técnica anterior a la Ley, se venía marginando la suspensión de los actos de contenido económico que afectaban en gran escala a los actos tributarios so pretexto de ser evaluables económicamente los daños y perjuicios, sin reparar en general en que la cuantía de ciertas liquidaciones, como por ejemplo ocurría a veces en la liquidación de la antigua tasa de equivalencia que comprendía el pago total de un período impositivo de diez años, era muy importante y podía incidir en la propia subsistencia de alguna empresa que, sobre todo en épocas de crisis con todos los problemas económicos y sociales que ello arrastra, tendría también una clara incidencia y repercusión social y por tanto en el interés público. Sin embargo había sentencias del T. S. que a nuestro juicio se mantienen más acordes con el auténtico criterio legal, sin dejar de aplicar excepcionalmente la suspensión, como la Sentencia del T. S. de 20 de junio de 1971, cuando resalta que los términos del art. 122-2 están expresados de forma imperativa y no facultativa, «procederá la suspensión», que permita a los Tribunales suspender o no a su arbitrio los acuerdos impugnados de la Administración, por lo tanto ha de tener éxito siempre que se demuestren los perjuicios de difícil reparación que la Ley exige, pues en tal supuesto, la suspensión debe concederse con arreglo a la Ley; máxime cuando la pretensión administrativa se garantiza si es preciso, ordenando la debida caución. La jurisprudencia sienta el criterio respecto a los daños de difícil reparación de que la Administración es siempre solvente (entre otros, el Auto del T. S. de 13 de diciembre de 1979, Ar. 4.439).

Cuando el Auto acuerde la suspensión, se procederá si así se ordena a la constitución de la correspondiente caución; la efectividad del Auto es igual a la de las sentencias firmes (art. 125 de la L. J.), incluso puede ejecutarse aun recurrido en apelación.

La resolución por Auto que decida sobre la suspensión es susceptible de recurso como incidencia del asunto principal, por eso la apelación será siempre en un solo efecto.

E. Suspensión inmediata en la impugnación por la Administración del Estado de los actos y acuerdos de las Corporaciones Locales que constituyan infracción de las leyes y afecten directamente a su competencia.

En materia de Régimen Local, al margen de la posibilidad de la suspensión de los actos y acuerdos de gestión tributaria objeto de impugnación en las diversas vías de recursos, la Administración del Estado, puede impugnar y al mismo tiempo suspender en principio de forma inmediata, todos los actos y acuerdos de las Corporaciones Locales —por lo tanto también los de carácter tributario—, que constituyan infracción de las leyes y afecten directamente a materias de la competencia del Estado, ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, todo al amparo de lo previsto en el procedimiento especial del art. 118 de la L. J., según determina el art. 8.º de la Ley 40 de 1981 de 28 de octubre.

En estos casos el acto o acuerdo impugnado quedará automáticamente en suspenso, sin perjuicio de ser ratificada o levantada por la Sala competente para conocer de la impugnación del acto, en un período no superior a treinta días.

5. Suspensión en vía de apremio.

La suspensión del acto en la vía de apremio. En esta última vía se mantiene el principio general, con más razón, de que el recurso o la reclamación no interrumpirá el procedimiento de apremio a menos que se garantice el pago de los débitos perseguidos o se consigne el importe de éstos:

a) La garantía a prestar se hará por aval solidario de Banco o Caja de Ahorros, y siempre por tiempo indefinido y desde luego por cantidad que cubra el importe de la

deuda inicial certificada de apremio y además de 25 por ciento para cubrir el recargo de apremio y costas.

b) La consignación, en su caso, será por esta misma suma de conceptos a disposición en el caso del impuesto estudiado del Ayuntamiento que corresponda y en la Caja General de Depósitos.

Ahora bien, hay un caso de excepción en que debe otorgarse la suspensión del apremio sin necesidad de garantía o consignación, cuando el interesado alegue y pruebe que ha existido en su perjuicio error material auténtico o de hecho en la determinación de la deuda que se le exige (Auto del T. S. 25 de febrero de 1977).

Cuando exista en trámite reclamación económico administrativa la solicitud de suspensión se deducirá ante el Tribunal que tramite la reclamación y se resolverá de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento de 1979.

El R. D. 12/79 de 20 de julio sobre medidas de urgencia para las Haciendas Locales, se dispone en el párrafo final de la disposición adicional 6.^a relativa a las reclamaciones económico-administrativas, que en el supuesto de que la cuota reclamada se halle en la vía de apremio la garantía deberá cubrir además de las cuotas, recargos y costas del 25 por ciento del total del débito.

Entendemos que si se tramita el recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa y el débito se encuentra en la vía de apremio también habrá de solicitarse la suspensión del Tribunal que se encuentre conociendo del recurso.

En definitiva, la suspensión del procedimiento recaudatorio se establece al amparo del art. 727 de la L. R. L. en relación con el art. 83 del R. P. R. E. A.; R. D. L. 11/79 de 20 de octubre y Orden de 23 de enero de 1979, en cuanto expresa que: «en las reclamaciones sobre aplicación y efectividad de exacciones municipales o provinciales, la suspensión del procedimiento recaudatorio se ajustará exclusivamente a lo dispuesto en el apartado 6.º del art. 727 de la L. R. L.».

V.—LA «REFORMATIO IN PEIUS», EN LAS DIVERSAS VIAS DE RECURSOS.

Matiza Sainz Moreno que se entiende por este principio la modificación de un acto administrativo en el sentido de reducir sus efectos favorables o agravar los ya desfavorables en perjuicio del interesado recurrente, o bien cuando la modificación agravatoria se extrema a otros sujetos que no recurrieron contra el acto impugnado.

Vamos a desarrollar el juego de este principio dentro de las vías de recursos administrativos y del jurisdiccional contencioso-administrativo.

Una corriente de doctrina con base en el art. 46 y 107-4 del Reglamento del R. P. R. E. A. que disponía la obligada decisión de todas las cuestiones planteadas por los interesados y las derivadas del expediente (igual el 93 y 119 de la L. P. A. donde se toman) entendió que al ordenar este artículo la obligación de resolver «cuantas cuestiones plantea el expediente, hayan sido alegadas o no por los interesados» que a la Autoridad administrativa, una vez formulado el recurso, nada le impide resolver lo procedente con arreglo a la Ley, cualquiera que sea la primera decisión. Criterio que cristaliza a la vez el art. 169 de la L. G. T. para los recursos tributarios por el que se autoriza al órgano competente para decidir en cualquier instancia todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no alegadas por las partes. Ahora bien, como este criterio se recoge en el art. 46-1 y 117-4 del Reglamento de 1959 —hoy 107-4 del Reglamento de 1981— y sobre todo en materia de contrabando y defraudación en la Ley de 1964 —derogada por la Ley n.º 7/82 de 13 de julio— sostienen estos autores la posibilidad de agravar en los recursos la situación del recurrente.

Solución radical de gran trascendencia, ya que favorece al aquietamiento de los interesados ante resoluciones a veces ilegales o al menos de legalidad dudosa, todo ante el riesgo de que su reclamación sea decidida de forma agravatoria para sus intereses. Además de que en realidad se apoya en una endeble argumentación con base en una normativa bastante ambigua que no afirma ni niega la «*reformatio in peius*».

No obstante este planteamiento, hay que reconocer que esta opción admitida tradicionalmente por el Consejo de Estado, fue favorecida por alguna sentencia del T. S., sobre todo anteriores al año 1972 y precisamente en materia de contrabando y defraudación y de carácter fiscal. En cambio fuera del campo fiscal, se rechaza de modo categórico por la sentencia de 5 de marzo de 1963 (Ar. 2.163), 14 de diciembre de 1966 (Ar. 1.967) en que el Tribunal anula los actos que aplicaron la «*reformatio in peius*», tachándola de inadmisibles y recusables, que opera a ultranza contra el principio «*pro actione*» y desde luego contra la seguridad jurídica, que inspiran al ordenamiento jurídico administrativo en esta materia de recursos; principios recogidos de modo especial en la Exposición de Motivos de la L. J. y que además supone una clara incongruencia procesal. En sentido estricto, el Juez puede atender a motivos nuevos previa audiencia de las partes, pero no puede alterar las pretensiones de ésta, que son la esencia de la «*litis*».

Por eso otra corriente de opinión, hoy por ventura preponderante, sostiene lo contrario con sólido apoyo en la propia esencia de los recursos que son garantía de los derechos de los interesados y de la propia Administración, que no puede revocar sus propios actos, salvo previos recursos o revisión de oficio en ciertos supuestos que la Ley concreta. Luego no puede servir la impugnación del acto por el interesado para que la Administración pueda revocar total o parcialmente sus decisiones. Por eso el art. 119 citado no puede conducir a la «*reformatio in peius*».

La forma de poder depurar la legalidad de los actos administrativos, se garantiza al recurrente que los impugna, ya que nunca su «*status*» podrá ser empeorado en virtud de recurso.

Hoy la doctrina legal mantiene en todo su vigor el principio «*non reformatio in peius*», felizmente iniciada en 1972 con la magnífica sentencia de 10 de abril (Ar. 2.237), cuando proclama que para la marginación de este principio será preciso que una Ley formal lo autorice de modo expreso, ya que esta institución no puede arrumbarse a través de un forzado criterio interpretativo que ataca incluso otros principios fundamentales; por lo tanto la Administración no puede revocar sus actos apoyándose en recursos administrativos, salvo los interpuestos por terceros, ajenos a la relación jurídica anterior. No es posible amparar la viabilidad de la «*reformatio in peius*» con carácter general en el procedimiento administrativo con base en el art. 119 de la L. P. A., como recoge el Consejo de Estado en el informe... «porque tal doctrina pugna con elementales principios de garantía del administrado y seguridad jurídica, y al efecto ese texto legal tan solo faculta a la Administración a decidir en los recursos cuantas cuestiones plantea el expediente, hayan sido o no alegadas por los interesados, y ello por sí solo no puede conducir a la Administración a la referida «*reformatio in peius*». El Tribunal podrá confirmar el acto por causas distintas de las enunciadas por el recurrente o puede, por el contrario, revocarlo, amparándose en argumentos no invocados pero «lo que en modo alguno puede hacer el Organismo administrativo que resuelve los recursos, es sustituir el acto por otro distinto que resulte perjudicial al recurrente y basado en cosa diferente a la interesada, en armonía con la Sentencia de 4 de enero de 1962 y la de 14 de diciembre de 1966; por lo que fuera del recurso, el acto declaratorio de derechos sólo puede ser objeto de revisión en los supuestos y a través del procedimiento que prevén los arts. 109 y 110 de la L. P. A. Ya que las facultades de la Administración para vol-

ver sobre sus propios actos sólo existen en la medida en que con ello se beneficie a los interesados».

En este mismo sentido las Sentencias de 5 de junio de 1967 (Ar. 3.252), 15 de febrero de 1973 (Ar. 489) y 16 de abril de 1975 (Ar. 2.554), y por citar otras más recientes las de 24 y 8 de marzo de 1979 (Ar. 981 y 1.179).

En resumen, de esta doctrina jurisprudencial se puede afirmar que la regla general es el principio que prohíbe la «*reformatio in peius*» sólo pueden ser reformados los actos administrativos que declaren derechos subjetivos, a tenor del recurso de reposición formulado por un tercero no interviniente, mientras tanto que no altera este principio y siempre previa audiencia de los interesados.

Se discute, no obstante, si cabe la «*reformatio in peius*» en materia fiscal a tenor del art. 169 de la L. G. T., 46 y 107-4 del R. P. R. E. A. de 1959 — hoy 107-4 del Reglamento de 1981, de 20 de agosto— (matiza esta última disposición que en el fallo de las reclamaciones económicas se decidirán todas las cuestiones planteadas por aquéllos). La L. P. E. A. dispone, al tratar de la extensión de la revisión de los Tribunales Económico-Administrativos, que la reclamación atribuye al órgano la extensión de la revisión de los T. E. A., que la reclamación atribuye al órgano competencia para decidir en cualquier instancia la revisión de todas las cuestiones que ofrezca el expediente de gestión y el de reclamación ante el Órgano inferior hayan sido no planteadas por los interesados (no obstante si el Órgano ha de examinar y decidir cuestiones no planteadas por los interesados las expondrá a los personados por el plazo de quince días para formular alegaciones) y más adelante, de modo concreto en el art. 35-2, expresa que en el fallo se decidirán todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas en el expediente suscite aunque no hayan sido planteadas por aquéllos.

Descartada la «*reformatio in peius*» no sólo en el recurso de reposición sino también en toda la materia de procedimiento civil, administrativo y contencioso-administrativo, por contrario al principio de congruencia procesal, se reconocía en cambio y se reconoce por un sector de la doctrina su supervivencia en el baluarte fiscal y sobre todo en los procedimientos de contrabando.

Creemos que ya antes de la nueva Ley era total su declive y casi total su desaparición incluso en estas últimas materias de contrabando. Manifiesta en este sentido su opinión Sainz Moreno (138) en la forma siguiente: Primero: Parte de que los preceptos citados no aceptan de modo expreso la «*reformatio in peius*», sino que se limitan a abrir el campo de la decisión a todas las cuestiones planteadas por el expediente, lo que no significa, por sí solo, admitir también que esa decisión pueda empeorar la situación del recurrente. Ese paso no se da, y sólo podrá darse si lo exigieran los principios del Derecho español, máxime en el campo fiscal o sancionador de contrabando de interpretación siempre restringida y en último término favorable al afectado. El problema se reduce pues a determinar si los principios del ordenamiento jurídico lo permiten. Segundo: Al efecto expresa: a) El art. 119 de la L. P. A. no autoriza un cambio de criterio sobre las cuestiones ya resueltas; no permite su revocación. Se autoriza a examinar cuestiones inadvertidas en el expediente al dictar la resolución, pero no a cambiar las ya examinadas; b) Lo prohíbe una interpretación sistemática de las normas que regulan la revocación de los actos administrativos, sólo viable por revisión o recurso; c) La garantía de quien recurre se encuentra en el principio de congruencia en el recurso jurisdiccional y en la prohibición de la «*reformatio in peius*» en el recurso administrativo le garantiza al recurrente y le llena de confianza para defender sus derechos ya que el recurso no se vuelve contra

(138) Fernando Sainz Moreno, —La «*reformatio in peius*» en materia de contrabando. Revista de Administración Pública, año 1975, enero-abril, pág. 181.

él. Tercero: Las Leyes Fundamentales antes y hoy la Constitución garantizan a los ciudadanos el libre acceso a la justicia en defensa de sus derechos.

Dada la naturaleza sancionadora del procedimiento de contrabando equiparable en cierto modo a lo penal, la interpretación de sus normas ha de ser restringida. El T. S. conoce de dos recursos contra resoluciones del T. E. A. C. en las que se aplicaba la «*reformatio in peius*», que se revoca en la Sentencia del T. S. de 14 de octubre de 1974 (Ar. 3.872) en las que se declara que el comiso es una sanción accesoria y sólo puede imponerse a quienes hayan sido declarados autores, cómplices o encubridores de una infracción determinada sin que en ningún supuesto ofrezca un carácter autónomo que le permita recaer sobre aquellos que no aparezcan condenados. Además sólo pueden ser objeto de recurso los pronunciamientos explícitamente apelados y nunca cuando han adquirido firmeza en función al consentimiento de los interesados y de la Administración, que sólo pueden atacarse con la declaración de lesividad y posterior impugnación, ya que otra interpretación distorsionaría todo el sistema de recursos administrativos.

Así con esta técnica el T. S. evita la aplicación de la «*reformatio in peius*» o por lo menos la restringe al condicionarla: a) A que la Administración advierta expresamente al interesado no recurrente que la apelación puede afectar a su situación jurídica y que ésta pueda ser agravada. Para lo cual se le ha de dirigir personal apercibimiento a quien corresponda ser o no recurrente; b) Que la cuestión a que afecta la reforma, no haya quedado firme o consentida al no ser apelada ni por los inculpadados ni por la Administración en cuyo caso gozará de la presunción de cosa juzgada.

La jurisprudencia ratifica el aludido criterio y lo generaliza al explicar que al amparo de los arts. 93 y 119 de la L. P. A. no se puede reformar el acto administrativo en perjuicio del recurrente, como sostiene la doctrina legal, ya que tal facultad de decidir todas las cuestiones planteadas por los interesados y aquellas derivadas del expediente, como dice la Sentencia de 16 de abril de 1975 (Ar. 2.554) ha de ser delimitada mediante su inserción en el contexto general y resulta evidente, en nuestro Ordenamiento, que sólo pueden constituir objeto de recurso los pronunciamientos explícitamente apelados y nunca cuantos han adquirido firmeza en función del consentimiento del interesado y de la Administración, para lo cual no queda otro camino que la lesividad o revisión de oficio cuando proceda, ya que otra interpretación distorsionaría el propio sistema de los recursos administrativos (Sentencias 22 de julio de 1972, Ar. 3.785 y 15 de febrero de 1973, Ar. 489). En el mismo sentido la de 8 de mayo de 1979 cuando afirma que no puede extenderse la resolución en perjuicio del recurrente o remitirse a extremos que por no haber sido objeto de recursos quedaron firmes por voluntad presunta de ambas partes. Lo mismo la de 24 de mayo de 1979 y por citar otra más reciente en esta línea la de 2 de enero de 1981 (Ar. 170) cuando al precisar el principio de congruencia procesal en lo contencioso administrativo declara «que no es posible concretar los genéricos pronunciamientos del fallo de la sentencia apelada con las consecuencias que ello supone para su posterior ejecución, por impedirlo el principio prohibitivo de la «*reformatio in peius*» al haber sido consentido por el demandante que no ha impugnado las mismas».

Por último se debe recordar que el aludido Decreto 2244/79, en su regulación, no introduce modificación alguna a favor o en contra del principio analizado. Su artículo 13-1 es de la misma contextura que el 180-2 de la L. G. T., tomado del art. 119 de la L. P. A., y por lo tanto ni en el orden de los recursos administrativos en general ni en el de los recursos tributarios, como afirma González Pérez, no supone en modo alguno reconocimiento o posibilidad de sustituir el acto administrativo impugnado por otro distinto que resulte perjudicial al recurrente.

En la actualidad, la nueva Ley de Contrabando, de 13 de julio de 1982, distingue entre los delitos y las infracciones administrativas de contrabando (según que el valor de los géneros o efectos objeto del mismo sea superior o no a un millón de pesetas o se trate de drogas, estupefacientes, armas, explosivos u otras cuya tendencia constituya delito o el contrabando se realice a través de una organización), aplicando como legislación supletoria, para los primeros, el Código Penal, y para las segundas, las disposiciones reguladoras del procedimiento administrativo y de las reclamaciones económico-administrativas. En la nueva Ley ha desaparecido la norma contenida en el art. 105-6) de la Ley de 1964 según la cual «el planteamiento de una apelación somete al Tribunal que conoce de ella todas las cuestiones de forma o de fondo planteadas en el expediente y referentes a la persona responsable apelante o a otras».

II

CONTESTACION

DEL EXCMO. SEÑOR

DON MANUEL IGLESIAS CORRAL

Es un honor singular y excepcional, el encargo que recibo de mis compañeros de la Junta de Gobierno en la Academia, para contestar el importante Discurso de Ingreso en nuestra Corporación, del nuevo miembro numerario, Ilmo. Sr. Don Santiago Pérez-Ardá y López de Valdivieso, encargo decía, singular y excepcional porque no quebranta un orden que la costumbre viene estableciendo en los turnos de contestación, sino que toma raíz en la consideración de que con el nuevo Académico me unen además de la amistad y la admiración, que le guardo, unos vínculos que vienen desarrollados desde el umbral de mi incorporación al ejercicio profesional del Derecho y que se inician en la relación inolvidable con aquella figura señera del Derecho en Galicia, el Excmo. Sr. Don José Pérez Porto, patriarca de nuestro derecho especial o foral, continuada con su hijo el Excmo. Sr. Don José Pérez Ardá, ambos Decanos de nuestro Ilustre Colegio de Abogados, y últimamente como nuestro malogrado compañero el Excmo. Sr. Don José Pérez-Ardá y López de Valdivieso que al partir, tan perentoriamente, causó la vacante de Académico de Número que por unanimidad y con pleno asentimiento de la Corporación se cubre hoy en una personalidad que es la continuación de esa estirpe de juristas, que pone tan alto el signo de la caballerosidad, del mérito y del servicio a nuestro Foro. Debo confesar que nada consuela más mi ánimo que imponer al recipiendario, la medalla académica que también tuve el honor de imponer en su día a su esclarecido hermano.

Intentar un índice del itinerario que esmaltando nuestro mundo jurídico, comienza en Don José Pérez Porto y culmina en el depósito que custodia y enaltece el nuevo miembro numerario de esta Corporación, exigiría no menos que una profunda exégesis en la Historia Jurídica de Galicia. A tal punto va unida y enlazada a esta sucesión familiar y trasciende, a través de las generaciones familiares, hasta la personalidad que hoy recibimos.

Podría reputar cumplida mi tarea expresando, con la fuerza de la veracidad escueta, que la designación del nuevo Académico para ocupar la vacante de su hermano José, fue brote espontáneo, inmediato y unánime en todos los miembros de la Corporación. Conjuntamente, surgió, sin tardar, el deseo de que esto fuera así, y es por ello que puedo afirmar, sin vacilación que le recibimos con profunda complacencia y afecto, con alegría, con admiración y con una adhesión verdaderamente sentida.

Quien siente mucho es avaro de la palabra, y pues de antemano está acreditada con plenitud la solemnidad de este ingreso, bastaría confesar que tenemos conciencia de la inestimable aportación, de la utilidad e importancia, que el nuevo numerario aporta a la Academia.

Ha periclitado, en muchas opiniones razonadoras, la idea de que estos discursos de contestación puedan convertir la respuesta en una segunda fase del estudio o tema del discurso del recipiendario, con desarrollos considerables.

Esta misión debe convertirse en fórmula cortés, breve, sobre todo, breve, porque sin brevedad la cortesía no se puede concebir. Y «esa noble preceptiva avanza sobre mí su invisible dedo monitorio diciendo: Brevedad».

Por este modo, no desviaré vuestra atención del objeto principal del acto: la materia trascendental desarrollada en el útil y extraordinario trabajo leído por el Sr. Pérez-Ardá y López de Valdivieso.

* * *

El árbol, se conoce por sus frutos.

El Discurso del Sr. Pérez-Ardá y López de Valdivieso tiene una dimensión y tendrá una resonancia amplia, extensamente positiva, entre varias razones, porque entra resueltamente en el análisis y esclarecimiento de normas tributarias, materia que cabe decir que absorbe, en general, las mayores preocupaciones.

Las leyes están sometidas a una exégesis constante.

Puestas en relación con la diversidad de hechos que tienen la misión de regir, precisan inevitablemente una depuración que se traduce bajo el aspecto de comentarios interpretativos.

Vana ilusión la de un Justiniano al considerar su codificación famosa cual fortaleza que rodea al Derecho con infranqueable síntesis: quasi quodam muro vallatum extra se habeat. O la de un Napoleón al exclamar ante la aparición de la glosa doctrinal: «quieren echar a perder mi Código».

La interpretación aporta claridad. No altera el contenido de la Ley, pero lo fija mejor. Mas, la doctrina o la glosa no es simplemente interpretativa, sino que en realidad, siquiera sea en una proporción infinitesimal es productiva, obedece de un modo inconsciente al influjo de los hábitos y de los cambios que la evolución impone. Jus interpretatoribus constitutum. El fenómeno jurídico es aquí doble. Los intérpretes, los autores, hacen ya lo ignoren o lo conozcan, «la guerra tranquila» frente a las leyes que no se hallan en perfecta ecuación con las necesidades y con la época: lo cual se explica sencillamente con la consideración de que casi toda disposición legal puede tener diversos sentidos, como los versículos de la Escritura. La interpretación —y así lo revela la Jurisprudencia— injertándose en la ley, en ocasiones devastándola, puede aparecer incluso a modo de un Derecho nuevo y puede imprimirle una marcha modernizada.

Las pinceladas del intérprete de buena fe, modifican los matices, y a veces también el fondo, aunque su labor se realice creyendo que se limita a realizar un análisis con el que, sin embargo, se forma y aun se transforma el perfil y la faz de la norma.

Ello es así, porque el Derecho es una ciencia extemadamente difícil que, en ocasiones, ni con la mejor voluntad es posible hacerla fácil. No en vano expresaba nuestro Jacobo Gil, que pasarán algunos siglos hasta que el Derecho pueda ser como un sencillo catecismo que puedan todos saber.

Nada importa más al país, que conocer las orientaciones económicas, fiscales, tributarias, que constituyen un espoleo sin tregua en la preocupación general. En los momentos presentes estos problemas avanzan al primer plano, y es notorio que el trabajo del Sr. Pérez-Ardá y López de Valdivieso cae en un área amplísima de la vida económica cotidiana, un espacio en el que impera la oscuridad, y tantas veces la confusión en la vida del ciudadano, que hoy soporta sobre sí toda una serie de gavelas y vive vida difícil, muchas veces económicamente intransitable por sus enormes obstáculos.

Sobrevino una transformación radical en la organización técnica de los tributos en España. El sector profundamente auscultado en el Discurso del Sr. Pérez-Ardá y López de Valdivieso encontrará luz sin duda alguna, y además en muchos casos aliviará de la carga a través de sus justificadas puntualizaciones.

La Academia tiene que agradecer esta aportación, tan concordante con los fines de la Institución.

Sea, pues, bienvenido a la Academia Gallega de Jurisprudencia y Legislación el Ilmo. Sr. Don Santiago Pérez-Ardá y López de Valdivieso y con mi abrazo reciba el de todos los miembros de la Corporación, sus nuevos compañeros en la obra de dar vida a una Institución que con el acto de hoy aumenta sus calidades.

INDICE

	<u>PAGINAS</u>
DEDICATORIA	9
PRESENTACION	11
CAPITULO I	
Planteamiento e introducción	13
CAPITULO II	
El hecho imponible	47
CAPITULO III	
Terrenos sujetos y no sujetos	83
CAPITULO IV	
Exenciones	121
CAPITULO V	
Aspecto temporal del tributo	153
CAPITULO VI	
La transmisión de los terrenos	181
CAPITULO VII	
El incremento de valor de los terrenos	247
CAPITULO VIII	
La gestión del impuesto	307
CAPITULO IX	
Recursos en materia tributaria	333
CONTESTACION	437