

# GENESIS Y TRAYECTORIA DEL IMPUESTO MUNICIPAL DE PLUSVALIA (\*)

336.2: 352.72

por

**César Albiñana García-Quintana**

Catedrático de Universidad  
Director del Instituto de Estudios Fiscales

**SUMARIO:** I. LA DOTACION FINANCIERA DE LOS MUNICIPIOS ESPAÑOLES A COMIENZOS DEL SIGLO XX.—II. EL PROFESOR DON ANTONIO FLORES DE LEMUS EN EL MINISTERIO DE HACIENDA.—III. LAS CONTRIBUCIONES RETRIBUTIVAS Y LAS CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.—IV. LA IMPOSICION AL MAYOR VALOR DE LOS BIENES O DERECHOS. V. UN PROYECTO DE LEY POCO CONOCIDO.—VI. DOS PETICIONES PRECURSORAS DEL IMPUESTO.—VII. EL PROYECTO DE LEY DE CANALEJAS-COBIAN (1910).—VIII. EL PROYECTO DE LEY DEL CONDE DE BUGALLAL (1915).—IX. EL PROYECTO DE LEY DEL MINISTRO ALBA (1916).—X. EL PROYECTO DE LEY DE DON AUGUSTO GONZALEZ BESADA (1918).—XI. EL REAL DECRETO DE 13 DE MARZO DE 1919. XII. EL PROYECTO DE IMPUESTO EXTRAORDINARIO SOBRE EL AUMENTO DE FORTUNA (1919).—XIII. LA REAL ORDEN DE 19 DE OCTUBRE DE 1921.—XIV. EL ESTATUTO MU-

---

(\*) Ponencia presentada a las Jornadas sobre el Impuesto de Plusvalía en los Municipios Turísticos, organizadas por la Mancomunidad de Municipios de la Costa del Sol Occidental, la Diputación Provincial de Málaga, la Universidad de Málaga y el Ayuntamiento de Mijas. Se publica ahora con la autorización de la citada Mancomunidad. (N. del A.)

NICIPAL DE 1924.—XV. EL REAL DECRETO-LEY DE 3 DE NOVIEMBRE DE 1928.—XVI. LA REAL ORDEN DE 4 DE NOVIEMBRE DE 1929. — XVII. EL PERIODO POSTERIOR. — XVIII. LOS IMPUESTOS PROPIOS DE LOS MUNICIPIOS ESPAÑOLES.—XIX. REFLEXION FINAL.

## I. LA DOTACION FINANCIERA DE LOS MUNICIPIOS ESPAÑOLES A COMIENZOS DEL SIGLO XX

Cualquier impuesto que grave las plusvalías en sus distintas manifestaciones cuenta con importantes e indiscutibles fundamentos desde las exigencias de la justicia. Pero su establecimiento como ingreso en favor de los Municipios se planteó para remediar las insuficiencias presupuestarias de estas Entidades territoriales. Cedamos la palabra al Profesor ALVAREZ DE CIENFUEGOS, que bien conocía la situación de las Haciendas municipales.

En su no bastante celebrada *Hacienda pública* (Granada, 1950) escribió: «La ordenación de la economía financiera de los Municipios, establecida por la Ley de 1877 (de 2 de octubre), era notablemente restringida. Fuera de los ingresos provenientes del Patrimonio municipal, admitía como exacciones los llamados arbitrios, que constituían en el concepto de la Ley lo que hoy designamos con el nombre de derechos y tasas, tosca y elementalmente desarrollados, y una imposición limitada al repartimiento o a los impuestos sobre los artículos de comer, beber y arder, y que se cobraba (...) como recargo al Impuesto General de Consumos del Estado. La escasez de tal dotación económica ha sido, sin duda alguna, una de las causas esenciales de la falta de desarrollo de nuestra Vida local, ya que los Municipios grandes y pequeños vieron durante decenios reducidas sus disponibilidades económicas a límites que les impedían toda posibilidad de acción que no fuese la de realizar misérrimamente, y en la mayoría de los casos de manera incompleta, las más estrictas funciones que la propia Ley les asignaba» (págs. 561-2).

La reforma de estas Haciendas locales se presentó como inaplazable al promulgarse la Ley de 3 de agosto de 1907, conocida como de desgravación de los vinos, pues se reducía el ámbito objetivo del citado Impuesto de Consumos. En el año 1904 ya habían sido objeto de desgravación los trigos y sus harinas. La supresión del im-

puesto se dispuso por Ley de 12 de junio de 1911, aunque su cumplimiento total tal vez no tuvo lugar hasta 1962 en la esfera municipal.

Sobre la referida imposición sobre consumos, el siguiente pasaje de Albert VON BALIGAND: «... Pero en ningún otro país ha habido tantas reformas que no han alcanzado éxito, en ninguno la reforma es tan necesaria y urgente como en España, que soporta los impuestos de consumo estatales más elevados, gravados además con recargos municipales muy considerables, y padece al mismo tiempo el inconveniente de un sistema de recaudación que no es equitativo y resulta muy costoso» (*Finanzarchiv*, 1907) (1).

## II. EL PROFESOR DON ANTONIO FLORES DE LEMUS EN EL MINISTERIO DE HACIENDA

Si las aportaciones del Profesor FLORES DE LEMUS a la reforma de la Hacienda del Estado fueron de calidad y trascendencia excepcionales durante el periodo 1906-36, «la labor de reconstrucción y modernización de nuestras Haciendas municipales es obra de un hombre que, a través de los diversos cambios políticos y demás vicisitudes ocurridas en la vida nacional desde esa fecha (1907) a la promulgación del Estatuto (Municipal de 1924), mantuvo un criterio lógico, claro, definido y técnico de la reforma y fue el alma de ella en sus diversas etapas. Nos referimos —escribe el Profesor ALVAREZ DE CIENFUEGOS— al gran economista y financiero, hoy fallecido, don Antonio FLORES DE LEMUS, titular que fue de la cátedra de Economía Política de la Universidad de Madrid» (*ob. cit.*, página 562).

Y sin merma del talento y de la perspicacia del Profesor FLORES DE LEMUS, que en tantas ocasiones demostró poseer en superlativo grado, se ha de anotar la influencia que en él tuvo la doctrina alemana. El Profesor don Ramón CARANDE le llamó «andaluz germanizado». El también Profesor Juan VELARDE ha resaltado lo que él llama el «impacto de Tubinga», así como las aportaciones de Johannes VON MIQUEL (las reformas tributarias al servicio de la política

---

(1) Véase en *Lecturas de economía española*, ed. Juan VELARDE, Madrid, 1969, páginas 574 y sigs.

social), de BÖHM-BAWERK (disminución y transformación del impuesto de consumos) y de otros ilustres economistas alemanes, que orientan algunos de los trabajos del Profesor FLORES DE LEMUS (2).

### III. LAS CONTRIBUCIONES RETRIBUTIVAS Y LAS CONTRIBUCIONES DE MEJORAS

Las contribuciones de mejoras constituían la contraprestación del contribuyente por las ventajas resultantes de la actividad estatal. Quienes obtenían un beneficio o mayor ventaja en comparación con sus conciudadanos y procedente del Estado, venían obligados a abonar una contribución de mejora o especial por tal ventaja, plusvalía o beneficio (especial): RAU (1832-37), NEUMANN (1874), WAGNER (1890), etc. Es decir, las contribuciones especiales o de mejoras constituían —y constituyen— la compensación a la Hacienda pública por plusvalías o beneficios generados por la actividad del Estado.

Tales contribuciones especiales o de mejoras no pueden confundirse con las contribuciones retributivas —próximas a las tasas—, que son la compensación a cargo del particular por la realización o conservación de determinadas obras públicas.

Por lo que a continuación se indica, no han de confundirse las contribuciones especiales o de mejoras con los impuestos sobre las plusvalías o incrementos de valor. Las contribuciones especiales tienen su «causa» en la realización de una obra pública (por ejemplo, la instalación o primer establecimiento de un servicio público) (3).

### IV. LA IMPOSICION AL MAYOR VALOR DE LOS BIENES O DERECHOS

Se trata, como es obvio, de un gravamen sobre la diferencia de valor —en más— de una cosa, bien o derecho en dos momentos dados. Figura principal es el impuesto sobre el mayor valor de los inmuebles. El mayor valor a gravar se considera «inmerecido», porque no es fruto de la actividad o explotación del titular, ni resul-

(2) «Flores de Lemus: Una revisión», en *Pensamiento Iberoamericano*, Madrid, número 2/1982, págs. 175 y sigs.

(3) Séame permitida la autocita: Prólogo a la obra de Manuela VEGA HERRERO: *Las Contribuciones especiales en España*, Madrid, 1975, y esta obra, desde luego.

tado de una concreta actividad o inversión pública. Es un incremento de valor «no ganado» el que se somete a imposición. En ocasiones el incremento de valor o plusvalía procede de inversiones privadas realizadas en propiedades contiguas; en otros casos el aumento de valor deriva de la ubicación del correspondiente inmueble. En supuesto alguno se presenta el suelo o terreno productor de la plusvalía como tal factor o recurso natural de la producción.

De lo expuesto también se desprende que los incrementos de valor «profesionales», esto es, obtenidos en el seno de una explotación o actividad económica, pueden ser gravados por el respectivo impuesto empresarial como un rendimiento más, aunque sea irregular por su cuantía y ocasional por su producción. Los impuestos normales sobre la renta, sobre todo cuando gravan las rentas «extensiva» o «comprehensiva», incluyen los aludidos incrementos de valor en su base imponible.

Estos incrementos de valor sujetos a un impuesto sobre la renta no han de considerarse como «rentas extraordinarias» ni como superrentas (4). Surgen en la propia explotación económica o en el respectivo proceso productivo, y se gravan con los demás rendimientos de una y otro.

La anterior conclusión no excluye que el legislador pueda gravar las referidas plusvalías con un impuesto autónomo o específico, esto es, distinto de un impuesto sobre la renta. Pero lo que caracteriza a un impuesto como el municipal sobre plusvalía de los terrenos es:

- Que el incremento de valor imponible no deriva de la actividad de su titular.
- Que la plusvalía imponible no ha sido generada por una concreta o determinada inversión de una Entidad pública (5); y
- Que, por exclusión, el incremento de valor a gravar debe ser imputado a la concentración urbana, a inversiones privadas colindantes o a otros fenómenos sociales que generen tales «beneficios sociales» o «economías sociales» en sentido amplio.

---

(4) No es terminante en sus afirmaciones Joaquín D'OCON RIPOLL: *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, tomo XXXVI, Madrid, 1984, págs. 2-6.

(5) Ese supuesto, como se recordará, es el que fundamenta la imposición y recaudación de las contribuciones especiales para «rescatar» la plusvalía determinada por la inversión financiada con fondos públicos.

## V. UN PROYECTO DE LEY POCO CONOCIDO

Explorando en la prehistoria del actual Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos se halla un gravamen que no guarda analogía alguna con él, aunque procura dotar de recursos financieros a los Ayuntamientos.

En enero de 1907 se tramita Proyecto de Ley —que no prosperó— por el que se autorizaría a los Ayuntamientos a percibir un impuesto complementario y supletorio sobre el patrimonio «que en ningún caso» podría exceder de los tipos siguientes:

Menos de 5.000 pesetas ... ..	0,10 por 1.000
De 5.001 a 20.000 pesetas ... ..	0,14 por 1.000
... ..	
De 1.160.001 a 2.120.000 pesetas ...	0,99 por 1.000
De 2.120.001 a 4.040.000 pesetas ...	1,10 por 1.000
Más de 4.040.000 pesetas, al ... ..	1,24 por 1.000 (art. 29)

Asimismo, se proponía que los Municipios sólo podrían usar de este impuesto complementario y supletorio en la proporción que fuera necesaria después de haber agotado todos los demás recursos sin cubrir el déficit del presupuesto municipal (art. 30).

## VI. DOS PETICIONES PRECURSORAS DEL IMPUESTO

El Ayuntamiento de Madrid pidió autorización ministerial para establecer un impuesto sobre el incremento de valor de los solares. Y el Ayuntamiento de Santander, asimismo, solicitó autorización para implantar un impuesto sobre el valor del suelo, esté o no edificado. Por Real Orden de 2 de noviembre de 1910 se denegaron ambas peticiones, al amparo del artículo 136 de la Ley Municipal entonces vigente.

## VII. EL PROYECTO DE LEY DE CANALEJAS-COBIAN (1910)

Me refiero al promovido el día 7 de noviembre de 1910 (6). En su Exposición de motivos se encuentran los siguientes párrafos:

(6) En las págs. 471-481 del núm. 87/1984 de *Hacienda Pública Española* he pretendido explicar por qué el proyecto de Ley de Exacciones municipales atribuido a

«Los preceptos del proyecto acerca de las participaciones de los Ayuntamientos en los aumentos de valor que experimenten los terrenos sitos en sus términos responden no sólo a fines fiscales, sino también a la conveniencia de dotar a los Ayuntamientos de las grandes poblaciones de medios adecuados para contrarrestar la restricción artificial de las construcciones (7). La posibilidad de que en algún caso exista incompatibilidad entre ambos fines es la razón de que se declare en el proyecto que la imposición de dichos gravámenes no es en ningún caso obligatoria para las Corporaciones municipales. A pesar de la extensión que han alcanzado fuera de España (8) estas imposiciones, sigue sin resolver de un modo definitivo en la teoría el problema de su difusión, y, cada día más, se inclinan los prácticos a admitir la posibilidad de dicha repercusión directa (9). Era, pues, obligado por la más elemental prudencia el precaver casos de esta índole, que pudieran convertir en daño del común lo que no tiene otra justificación que su beneficio. La declaración de las facultades de los Ayuntamientos para asignar los recursos de estos gravámenes al fomento de la construcción de casas baratas (10) es asimismo consecuencia del fin político-social de los mismos».

Este proyecto fue considerado años después de marcado carácter y orientación socialista (11).

Del articulado importa extraer las siguientes disposiciones:

- La plusvalía se determinaba mediante valoraciones generales y periódicas de los terrenos por períodos no superiores a cinco años con ocasión de las transmisiones de dominio.
- Para las Entidades de carácter permanente, la tasa de equivalencia devengada por períodos de cinco años.
- El tipo de gravamen hasta el 50 por 100 sobre el incremento

---

COBIÁN (1909) es el conocido como de CANALEJAS (1910). Véase este último en las páginas 482-487 de la misma revista.

(7) Parece plantearse la concurrencia de dos impuestos: el fiscal (o financiero) y el de ordenamiento (extrafinanciero), en un solo gravamen.

(8) ¿Alemania?

(9) En la doctrina de aquellos años era mayor la preocupación por la difusión o repercusión del impuesto, que la relativa a la capacidad económica en que el impuesto debía incidir. En el impuesto que nos ocupa: la plusvalía de los terrenos.

(10) Impuesto afectado, por tanto; además de ser un impuesto de ordenamiento o con fines no exclusivamente fiscales, al menos.

(11) José SILVÁN: *Tratado del impuesto municipal de plusvalía*, Barcelona, 1950, por comparación al de LLOYD GEORGE en el Reino Unido.

de valor con deducción del interés simple y legal del valor originario del suelo (12).

La correspondiente Comisión del Congreso de los Diputados emitió dictamen sobre el mencionado proyecto legal el día 21 de marzo de 1911. Se copian seguidamente los siguientes pasajes: «Objeto de largo estudio ha sido también el nuevo impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos. Admitido como impuesto municipal en varias Naciones, fue una de las principales bases del célebre Presupuesto inglés para 1910, y aunque rechazado por una Comisión de la Cámara francesa, ha sido propuesto últimamente como recurso del Imperio en Alemania y como recurso municipal en Austria, no siendo aventurado afirmar que antes de mucho figurará en el sistema fiscal de todas las Naciones cultas».

Y se continuaba: «Sea cualesquiera sus orígenes y su posible desarrollo en el orden puramente teórico, su justicia en la práctica parece evidente. Si toda utilidad debe contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, no hay razón alguna para no gravar la que tiene por carácter distintivo el no ser debida a actos del dueño».

Concluía: «No se le ocultan a la Comisión las dificultades que en la práctica ha de tropezar el nuevo impuesto, y, por ello, ha prescindido de una de las dos formas de exacción propuestas en el proyecto. La evaluación periódica tiene, entre otros, estos inconvenientes: el tributo pesa sobre utilidades presuntas, sobre utilidades no realizadas y, por tanto, sobre el capital; el brevísimo plazo establecido en el proyecto haría que el contribuyente viviese en perpetua pugna con el Ayuntamiento; por último, las devoluciones que el proyecto establece para el caso de que el suelo hubiese disminuido su valor, devoluciones que son consecuencia indeclinable del sistema, desorganizarían la Hacienda municipal, que en épocas de crisis se vería agobiada por cargas imposibles de prever. Sin duda, por estas razones, durante mucho tiempo Alemania sólo estableció la evaluación periódica en su territorio asiático de Kiatchou, limitándola a períodos de veinticinco años, e Inglaterra no la creó tampoco con carácter general en su Presupuesto para 1910» (13).

---

(12) Repárese en esta deducción para determinar el incremento de valor imponible. Puede estimarse que la idea de la super-renta estaba presente en el redactor del proyecto de Ley.

(13) Véase este dictamen en *Hacienda Pública Española*, núm. cit., págs. 488-491.

## VIII. EL PROYECTO DE LEY DEL CONDE DE BUGALLAL (1915)

Don Gabino BUGALLAL ARAÚJO fue en cinco ocasiones Ministro de Hacienda. Presidía el Gobierno don Eduardo DATO cuando el CONDE DE BUGALLAL leyó en el Congreso de los Diputados el Proyecto de Ley por el que se proponía el establecimiento de un impuesto estatal sobre el aumento de valor que obtuvieran las fincas rústicas o urbanas al tiempo de su transmisión o de su gravamen (en sentido jurídico-privado) por actos *inter vivos* o *mortis causa* (14). Proyecto de Ley raramente citado (15), no obstante su trascendencia, como a continuación se expone.

El señor BUGALLAL, un mes antes de ser sucedido el aludido Gobierno conservador por el de composición liberal que presidió el CONDE DE ROMANONES, pronunció el discurso de presentación de los Presupuestos del Estado para 1916 ante el Congreso de los Diputados (16), y de él entresaco algunos párrafos relativos al nuevo impuesto antes mencionado, que considera de «filiación análoga» al «impuesto sobre los patrimonios» (*sic*), que tampoco tuvo éxito parlamentario, como tantos otros de signo progresista.

Lo explicó como sigue: «Todos sabéis perfectamente en qué se funda este impuesto: el acrecentamiento sucesivo que en su valor adquieren las propiedades, no por mano del propietario, no por su esfuerzo y a su costa, sino por virtud del desenvolvimiento social, del aumento de la riqueza pública o quizá (17) por obras costeadas por el Estado, por la Provincia o por el Municipio, no debe ir exclusivamente en beneficio del propietario, convirtiéndose en una especie de lotería en que todo el mundo paga y sólo hay uno que cobre, no obstante no haber siquiera haber jugado el que recibe el beneficio. Esto no puede ser; es necesario que ese incremento de

---

(14) De 8-11-1915 (véase en *Diario de las Sesiones de Cortes* —Congreso de los Diputados—, apéndice 13.º al núm. 3).

(15) Con mención concreta por parte de los tratadistas y comentaristas del Impuesto municipal sobre incremento de valor de los terrenos, sólo Enrique B. RODRÍGUEZ, Manuel PONS y Angel ESTEBAN en *Impuesto municipal de Plusvalía*, Madrid, 1981, pág. 170, nota 5. Es, por el contrario, objeto de cita, a pesar de ocuparse de otras materias, por Santiago ROLDÁN y José-Luis GARCÍA DELGADO (con la colaboración de Juan MUÑOZ), en *La formación de la sociedad capitalista en España, 1914-1920*, Madrid, 1973, tomo I, llamada 161 en la pág. 237.

(16) Su texto íntegro en *Historia económica, financiera y política de España en el siglo XX*, de José G. CEBALLOS TERESI, Madrid, tomo II, págs. 299-318.

(17) Reténgase este dubitativo.

la riqueza pública, que es obra de todos, vaya en alguna forma a aumentar el patrimonio común, y no encuentro manera más adecuada que la del impuesto, ni tampoco la han encontrado más apropiada otras Naciones; impuesto que, teniendo una antigüedad extraordinaria, no ya en la doctrina, sino en la realidad, sin embargo, de pocos años acá se ha acentuado y extendido considerablemente (...). Entiendo, pues, que este proyecto del incremento de valor tiene verdadera importancia, aunque no sea más que como afirmación de principio; pero creo que en relación con otros impuestos ha de traer ventajas y tiene una importancia extraordinaria. No me atrevo a poner cifra alguna como rendimiento de este impuesto. Mi deseo, mi propósito firme de ser sincero en las valoraciones de los ingresos, me vedan hacerlo. ¿Qué rendirá el incremento de valores? Probablemente, en el primer año, nada; sólo con el transcurso de los años irá produciendo; pero a los efectos de otros impuestos quizá produzca bastante desde el primer año, porque los haga más efectivos y más eficaces (...)» (18).

En la Exposición de motivos del Proyecto de Ley se insistía en su fundamentación en términos más depurados: «Este incremento de valor, en los casos que el actual Proyecto de Ley hace objeto de tributación, no tiene su origen en el esfuerzo o en los gastos realizados por los propietarios, sino en la actividad social; constituye, por lo tanto, el resultado de una labor a la que fueron en gran parte ajenos aquellos que han de beneficiarse con el aumento de valor obtenido. Una buena política financiera y social debe intervenir ineludiblemente para hacer que este beneficio vuelva en cierta proporción a la colectividad que lo promovió, pueda decirse que el impuesto constituye una compensación exigida al contribuyente por las ventajas que la acción extraña le ha proporcionado y que de otra manera no hubieran llegado a producirse». Y a continuación se formula una categórica afirmación: «Dejar sin imponer un gravamen a dichos aumentos de valor sería prolongar la injusticia de una pri-

---

(18) Se ha de explicar desde ahora que el proyecto de Ley asignaba valor nulo al de adquisición de las fincas urbanas y rústicas que no figurasen declaradas o registradas en los avances catastrales o registros fiscales o en los amillaramientos, si bien se abría un plazo de seis meses «para que todos los particulares o entidades» presentaran determinadas declaraciones en las Oficinas del avance catastral o del registro fiscal, en su caso, y, en su defecto, a las del amillaramiento «para su inscripción o rectificación». Asimismo se preveía: «Los dueños de fincas rústicas o urbanas no podrán pretender, en caso de expropiación ni otros análogos, en su beneficio, una valoración superior a la que resulte de las declaraciones que figuren en los avances catastrales, registros fiscales o amillaramientos» (del art. 1.º).

vilegiada utilidad que en las disposiciones de una ley fiscal debe hallar su prudente y meditado correctivo» (19). Por último, se indica: «La determinación y percepción del impuesto vienen sometidas en este Proyecto de Ley a reglas de fijeza y comodidad que armonizan los intereses del contribuyente con los del Estado; a dicho criterio se sujeta la forma y momento de su exacción, para que todos los contribuyentes, sin pesadumbre alguna, puedan liberarse de las obligaciones que se les señalan».

\* \* \*

Del articulado del Proyecto de Ley se han de resaltar los siguientes extremos:

- Como valor de comparación para el primer acto jurídico imponible (el de adquisición, según la terminología actual) se tomará «aquel en que las fincas rústicas o urbanas figuren declaradas o registradas en los avances catastrales o registros fiscales o en los amillaramientos» (20).
- Al precio o valor de adquisición se sumará un 4 por 100 (en concepto de gastos de adquisición, es decir, *a forfait*), el coste de las obras y mejoras realizadas por el vendedor y el importe «de las contribuciones especiales pagadas por obras o servicios de utilidad pública que benefician al inmueble».
- Del precio de enajenación se deducen las cargas asumidas por el vendedor, los derechos concedidos al comprador y el valor de las máquinas o de los frutos pendientes. Por el contrario, se agregarán al precio de enajenación: los derechos que el vendedor se haya reservado sobre la finca y que constituyan

---

(19) Según se ha indicado en la inmediata anterior nota a pie de página, también se proponía: «Es (...) uno de los fines más esenciales (...) (del proyecto de Ley) estimular la formación y perfección de los amillaramientos; el hecho de omitir la declaración que en el proyecto de Ley se exige o de hacerla por inferior líquido imponible, le es imputable al contribuyente para los efectos de la aplicación del impuesto». Es decir, y como se dirá al extractar la parte dispositiva del Proyecto de Ley, la exacción del impuesto sobre incremento de valor de los bienes inmuebles fomenta la aplicación de la Contribución territorial (urbana y rústica y pecuaria) según las disposiciones entonces vigentes. Estamos, pues, ante un impuesto que, además de cumplir las finalidades que le son propias desde el principio de justicia, actúa como «tributo-incentivo».

(20) Mientras el valor de adquisición no exista con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley que se anota según el proyecto, se tomará como *precio de adquisición* el que acaba de indicarse. Y, según ya se ha anticipado, si la finca no figurase en los documentos de exacción de la Contribución territorial, se tomará cero como valor de adquisición, esto es, se gravará como «aumento de valor» el *precio total* asignado por la transmisión del inmueble.

una carga para ésta y las indemnizaciones que desde la fecha de la adquisición hubiera recibido el enajenante por daños sufridos por el inmueble y que no hayan sido empleadas en su reparación.

- Se proponen disposiciones específicas para los supuestos de permuta, de transmisión o gravamen del inmueble, de cotitularidad persona física/persona jurídica, etc. (art. 6.º).
- El tipo de gravamen previsto era del 10 por 100 sobre el aumento de valor.
- En corrección del «fraude de ley» se advertía: «La aplicación del impuesto no se evita porque un acto jurídico imponible aparezca disimulado por otro acto cualquiera, ni porque en vez de la transmisión de dominio se verifique un hecho que faculte a otra persona a disponer del inmueble como de cosa propia» (art. 7.º).
- Los elementos personales del gravamen eran definidos con poca fortuna. El artículo 9.º preveía: «El impuesto creado por esta Ley se girará a cargo del dueño de la finca de cuya transmisión o gravamen (21) se trate (22), pero será exigible, en todo caso, sobre las fincas a que el aumento de valor se refiera (23), sin perjuicio del derecho del adquirente de la finca o del gravamen para repetir contra el obligado al pago» (24).
- Sin específica denominación preveía el gravamen del aumento de valor en los bienes inmuebles propiedad de las personas jurídicas, mediante evaluación cada diez años a partir del día en que la Ley entrara en vigor (art. 3.º, último párrafo).

\* \* \*

Por último, ha de tenerse en cuenta que cuando el señor BUGALLAL volvió a regir el Ministerio de Hacienda (siendo Presidentes del Consejo de Ministros los señores SÁNCHEZ DE TOCA —19 de julio a

---

(21) La voz «gravamen», según ya se ha indicado, en sentido jurídico-privado (constitución de un derecho real corrientemente).

(22) Hay que entender se refiere a quien obtiene el aumento de valor, esto es, el que transmite la finca (contribuyente).

(23) Del elemento personal (transmitente o adquirente) se pasa el precepto al elemento material u objetivo (la finca).

(24) El adquirente es el «sujeto pasivo» según la nomenclatura actual, por lo que puede repetir o repercutir la cuota del impuesto al transmitente (al que se llama «obligado al pago» cuando es realmente el obligado a soportarlo).

12 de diciembre de 1919— y ALLENDESALAZAR —de 12 de diciembre de 1919 a 5 de mayo de 1920—) y presentó los Presupuestos del Estado para 1920-21 al Congreso de los Diputados (el día 14 de noviembre de 1919), ya no propuso un impuesto sobre el «aumento de valor» de los inmuebles (25), sino sobre el «aumento de fortuna» (26).

\* \* \*

La figura del CONDE DE BUGALLAL no quedaría totalmente esbozada si se silenciara otra propuesta suya en 1915: la contribución general sobre el patrimonio (27), que si bien no corresponde ser estudiada en esta oportunidad, parece oportuno dar escueta noticia de ella.

Su modelo fue el impuesto alemán sobre el patrimonio, cuyo precedente era el prusiano. Ante el Congreso de los Diputados expuso el Ministro BUGALLAL: «Os voy a proponer algo que, claro es, no es novedad mía en el orden doctrinal, ni siquiera lo es en el orden de las mociones parlamentarias; voy a proponeros un impuesto general sobre el patrimonio, no sobre la renta, sino sobre la fortuna, sobre el capital (28). Los impuestos de este orden, sobre el capital o sobre la renta, están establecidos ya en todas partes: lo tenían los Cantones suizos y acaba de votarlo Suiza en julio último para la Confederación; lo tenían los Cantones alemanes, y el año 1913 lo ha votado Alemania para la Confederación; lo ha votado Francia, lo está votando en estos momentos Rusia...» (29).

Se trataba de un impuesto formal o aparente sobre el patrimonio y real sobre la renta. Recaía sobre las personas naturales, las sociedades y las demás Entidades jurídicas. Y su tipo de gravamen era del 1,50 por 1.000.

(25) Se había autorizado su establecimiento por los Ayuntamientos por Real Decreto de 13 de marzo de 1910 (véase el apartado XI de esta colaboración).

(26) Véase el apartado XII más adelante.

(27) Véase el estudio de Fernando A. BREÑA CRUZ en *El Impuesto sobre el Patrimonio*, ed. Profesor LAGARES, Madrid, 1975, págs. 433-505. Asimismo, en *El Impuesto sobre el Patrimonio Neto*, Madrid, 1980, por dicho señor BREÑA y José-Aurelio GARCÍA MARTÍN.

(28) Recuérdese la propuesta del General PRIMO DE RIVERA cuando preparaba la sucesión del Directorio militar por el civil, y el quiebro del señor CALVO SOTELO hacia el Impuesto sobre rentas y ganancias, aunque sin «éxito» a pesar del cierre del Parlamento. Con esta propuesta y las de BUGALLAL, ALBA, GONZÁLEZ BESADA, etc., quedó, sin embargo, abierto el camino de las aspiraciones sociales y de las universales corrientes de sacrificio para el capital y la renta, aunque apenas se haya transitado todavía, y escribo en 1985.

(29) Recuérdese que hablaba el día 8-11-1915.

El propio CONDE DE BUGALLAL expuso entonces: «... yo no sé si la obra que propongo a vuestra deliberación y sanción es tal que, quizá, pueda ser tachada de impropia de un partido conservador, impropia de un partido de la derecha...» (30).

## IX. EL PROYECTO DE LEY DEL MINISTRO ALBA (1916)

Con fecha 24 de septiembre de 1916 se formula un proyecto legal tributario más de los muchos que contabiliza nuestra historia sin éxito alguno (31), como no fuera porque iban formando conciencia social (32). Según este Proyecto de Ley se creaba una contribución sobre el aumento de valor de los bienes obtenido por hechos extraños a la acción de su propietario (33).

Son párrafos de la Exposición de motivos de dicho Proyecto de Ley los que siguen: «La idea del establecimiento de esta contribución no es nueva, ni siquiera en nuestra Patria, puesto que ya intentó establecerla, en cierta medida, un Gobierno conservador (el del señor CANALEJAS, en 1910). Los fundamentos en que se inspira brillantemente se exponen en el Preámbulo del Proyecto entonces presentado por un digno antecesor del Ministro que suscribe. Tan claros son, que no necesitan grandes explicaciones; la sola consideración de que es a la sociedad a quien se debe un mayor valor que constituye un lucro para el propietario (34) basta para justificar que aquélla tome una parte del beneficio obtenido por éste» (35).

«Pero si la idea fundamental es tan sencilla, no lo es igualmente el llevarla a la práctica, si al hacerlo se quieren evitar otros riesgos que indirectamente pueden producir, y al mismo tiempo se pretende aprovechar las ventajas de que, como toda traba puesta a la circulación de la propiedad, puede producir la consecuencia de su

(30) Don Gabino BUGALLAL perteneció al partido conservador según la nomenclatura política de la época.

(31) Son conclusiones del Profesor JOVER: «... la clase media se debatía entre su afán reformista y su afirmación conservadora...» y, asimismo, «... inmovilismo en el régimen de la propiedad campesina y la falta de solidaridad social de las clases dirigentes con el movimiento obrero de escaso nivel económico y cultural».

(32) Cabe preguntarse: ¿La etapa del Profesor FLORES DE LEMUS (1906-1936) fue de «reforma silenciosa», como ha propuesto Enrique FUENTES QUINTANA, o de «reformas frustradas»?

(33) También debió excluirse la acción de las entidades públicas.

(34) Fundamento o «causa» del impuesto que grave tales incrementos de valor, y que el Proyecto del señor ALBA explicita con claridad y concisión.

(35) Este párrafo y los siguientes se transcriben del texto publicado en *Un programa económico y financiero* por el Ministro de Hacienda, don Santiago ALBA, Madrid, 1916 (págs. 167-183).

inmovilización. Por eso, si bien en el Proyecto se establece que la contribución se exigirá siempre en la transmisión, como no podía menos (36), ya que ese es el momento en que se va a percibir íntegramente el beneficio del aumento del valor, se consigna también que la no transmisión no será obstáculo para que el tributo se exija, ya que se reserva a la Administración la facultad de revisar los valores de los bienes cada quince años, a tales efectos. Y, por otra parte, se determina la obligación de contribuir por dicho aumento, y en iguales períodos, respecto de las personas jurídicas que no transmiten sus bienes. Con esto, de nada servirá al contribuyente dejar de transmitir para no pagar el tributo, y se habrá logrado evitar dificultades para la transmisión».

«La participación que en los rendimientos del nuevo tributo se da a las Corporaciones locales, aun en los casos en que el aumento de valor no sea debido a obras por éstas realizadas, obedece al deseo de mejorar la situación de sus Haciendas, mediante la participación en un beneficio al que, en la mayoría de los casos, habrá contribuido muy principalmente la acción de la colectividad que ellas también representan» (37).

\* \* \*

Y antes de exponer un resumen de las bases reguladoras de la nueva contribución, las siguientes afirmaciones del señor ALBA en el Congreso de los Diputados el día 30 de septiembre de 1916, que razona su establecimiento sin las cortapisas del lenguaje académico que es propio de los preámbulos de las leyes y de sus proyectos: «... no estamos, señores, en momentos de renunciar ni a uno solo de los millones que pudiéramos aportar a las cajas del Tesoro. Yo sigo opinando lo que he dicho más de una vez respecto a la organización fiscal de España: que está todavía encajada en los moldes que la imprimieran aquellos varones esclarecidos que se llamaron MON y BRAVO MURILLO; que no se ha hecho sino una superposición de impuestos, tributos y gabelas; que importará algún día deshacer ese dédalo; pero en estos momentos el Ministro de Hacienda ha de cuidar, más que de su preparación doctrinal, más que de un im-

---

(36) Son gravadas las plusvalías «realizadas» aunque no siempre son dinerarias —se alude a las plusvalías *obtenidas* en virtud de transmisiones gratuitas (herencia, legado o donación)—.

(37) Advuértase que en el presente Proyecto es estatal el impuesto con participación de Diputaciones provinciales, Mancomunidades y/o Ayuntamientos (véase la Base 13 del propio Proyecto de Ley).

perativo técnico, de la necesidad real, de su deber escueto de vigorizar los ingresos del Tesoro. Y así, en la reforma tributaria que se os somete con relación a siete leyes...» (38). Y más adelante: «Responde, en primer término, este Proyecto de Ley a un principio de justicia consignado en la Constitución española, y que es, además, expresión de la política y del régimen de todos los pueblos constitucionales; pero es también un medio de satisfacción para evidentes necesidades de la agricultura nacional (39). Ya sé yo que mañana una crítica superficial dirá que el Ministro de Hacienda español quiere imponer a nuestro país leyes iniciadas por un eminente hacendista extranjero; que no hemos hecho —se dice esto constantemente por los mismos que suelen no tomarse el trabajo de leerlas— sino traducir o copiar. Me adelanto a la objeción. Lo que se propone en el Proyecto de Ley sometido a las Cámaras españolas —añade el señor ALBA, refiriéndose al régimen de la propiedad inmueble— es neta y castizamente español. Podrá, naturalmente, no parecer bien a respetable parte de la opinión española; podrá merecer éstas o las otras críticas; pero no hay nada más español, más castizamente español que lo que os proponemos. Hemos bebido en las fuentes de aquel gran economista FLÓREZ-ESTRADA, que se adelantó a Henri GEORGE y a LLOYD GEORGE; hemos meditado ante los precursores de esta doctrina, que se llamaron Alonso DE CASTRILLO, Juan Luis VIVES, Pedro DE VALENCIA y tantos otros; hemos estudiado el régimen establecido en las Provisiones de 1766 a 1770; hemos aprendido, en fin, en aquellas disposiciones que se implantaron con evidente ventaja para los terratenientes y cultivadores españoles por gobernantes que se llamaron ARANDA y CAMPOMANES» (40) (41).

Asimismo, y por último, las palabras que pronunció don Santiago ALBA en el Senado el día 5 de junio de 1916 sobre la expresada materia: «Como he dicho que no queremos renegar de nuestros antecedentes, ni olvidar la tradición del partido liberal en materia eco-

---

(38) *Un programa...*, pág. XLVIII.

(39) Téngase en cuenta que el proyecto de Ley se refería a la contribución que nos ocupa (Bases 1 a 14) y al régimen fiscal de la propiedad inmueble (Bases 15 a 40 y adicional). Si situamos este último en la sociedad de entonces, ¿cómo iba a prosperar tal proyecto de Ley?

(40) Aunque este último párrafo no se refiere a la Contribución sobre aumento de valor de la propiedad inmueble, he entendido oportuno reproducir este apunte tan significativo como aleccionador del señor ALBA, que fue juzgado por su «audacia en una obra de reforma tan inteligente y, en ciertos aspectos, de un carácter tan revolucionario» (MARVAUD, en *Santiago Alba, monárquico de razón*, por Maximiano GARCÍA VENERO, Madrid, 1963, pág. 99).

(41) *Un programa...*, pág. LXXVII.

nómica, vendrá también, con toda brevedad, un Proyecto de Ley relativo a lo que se ha dado en llamar, en un español más o menos defectuoso, el impuesto de *plusvalía* (...). No he de enunciar más el contenido de este Proyecto, porque sería ciertamente peligroso hacerlo sin el conocimiento de todos sus detalles. Continúo, pues, la indicación de estos temas en que me entretengo y entretengo al Senado» (42).

\* \* \*

A continuación, un resumen de la parte dispositiva del Proyecto de Ley de ALBA, con las apostillas que estimo indispensables.

Por la Base primera se crea la contribución y se advierte que el aumento de valor de los bienes inmuebles objeto de gravamen «no sea debido exclusivamente a mejoras hechas por el propietario». El adverbio «exclusivamente» rompe la deseable homogeneidad del objeto imponible.

La Base tercera define el «aumento de valor» como «la diferencia entre el valor actual en el momento de la exacción y el valor anterior de las fincas o derechos de que se trata». La Base sexta prevé que «se considerará como valor actual el precio fijado en el acto jurídico que motive la imposición de este tributo, o el que resulte de la comprobación o revisión que la Administración realice» (43). Del valor actual se reducirá el importe de las mejoras hechas por el propietario, los frutos pendientes y las contribuciones especiales pagadas por obras o servicios de utilidad pública que beneficien (mejor: que hayan beneficiado) al inmueble (44). Por el contrario, a dicho valor se agregará —preveía la citada Base sexta— el importe de las indemnizaciones que hubiese recibido el transmitente, o la persona jurídica, en su caso, por la constitución de

(42) *Un programa...*, págs. XXVI-XXVII. Su discurso ante el Senado, al que pertenece el párrafo copiado, fue de «enunciación» de su programa económico y financiero. Está pendiente de mayor análisis la obra de don Santiago ALBA BONIFAZ (¿Profesor José-Luis GARCÍA DELGADO?), así como la de su «leal colaborador» don Joaquín CHAPAPRIETA, como Subsecretario de Hacienda en la etapa a que me vengo refiriendo y como Ministro de Hacienda en 1935.

(43) Cuando se trate de personas jurídicas y no se liquide el impuesto por la transmisión, se reputará valor actual el declarado por ellas, también debidamente comprobado.

(44) La contribución especial se presenta como la contraprestación por una «mejora» *indirecta* del inmueble, pues procede de una inversión pública, no de la hecha por el propietario (véase la Real Orden de 4-11-1929 más adelante); pero, en conclusión, es una *mejora* (mayor valor) que tuvo un coste para el propietario. Por ello, hay que distinguir la actividad de una entidad pública y la actividad de la sociedad anónimamente concebida, como origen del incremento de valor. Mantiene la posición ortodoxa Joaquín D'OCON: *Comentarios...*, págs. 267-269.

cualquier servidumbre, así como por razón de daños sufridos en el inmueble, y que no hayan sido empleadas en reparar éste.

La Base undécima se ocupaba del devengo de esta contribución, regulando la forma de exacción en el supuesto de personas jurídicas.

El tipo de imposición se aplicaría en función de la relación aumento de valor/anterior valor de la finca o derecho (el 15 por 100 cuando el aumento exceda del 10 por 100 y no pase del 50 por 100; el 20 por 100 cuando el aumento exceda del 50 por 100 y no pase del 100 por 100; el 25 por 100 cuando el aumento pase del 100 y no exceda del 200 por 100, y el 30 por 100 cuando el aumento exceda del 200 por 100). El aumento que no excediera del 10 por 100 no estaba sujeto a tributación (v. la Base duodécima) (45).

El Proyecto de Ley que se extracta contenía otras disposiciones que puede entenderse venían a desnaturalizar el propio fundamento del impuesto. En efecto, la Base decimotercera preveía la siguiente distribución de las cuotas recaudadas por esta contribución:

- Cuando el aumento de valor sea debido a mejoras u obras realizadas por las Mancomunidades o Diputaciones provinciales percibirán estas Entidades el 40 por 100 de las cuotas; los Ayuntamientos respectivos, el 20 por 100, y el Estado, el 40 por 100 restante (46).
- Cuando el aumento de valor sea debido a mejoras u obras realizadas por los Ayuntamientos percibirán éstos el 50 por 100 de las cuotas, y el Estado, el otro 50 por 100.
- En todos los demás casos, el Estado entregará a los Ayuntamientos respectivos el 20 por 100 de las cantidades ingresadas.

(Cuando las obras o mejoras hubiesen sido subvencionadas por el Estado eran otras las participaciones reconocidas a las Entidades locales.)

Importa aclarar que, en mi opinión, las referidas participaciones

---

(45) La Base 8.<sup>a</sup> se refería al siguiente supuesto: «Cuando una finca no figure inscrita en el Avance catastral, Registro fiscal o Amillaramiento, se tomará como aumento de valor el valor total de la misma o del derecho de que se trate (1), y sobre él se girará la liquidación, sin otra deducción que los gravámenes perpetuos que afecten a aquélla». Pues bien, además de aplicar tal regla de valoración —como si se tratara de un contemporáneo «incremento patrimonial no-justificado»—, se aplicaba como tipo de imposición el 30 por 100...

(46) Con independencia de la censura que expongo, es de alabar el criterio de distribución o participación para no romper la unidad del sistema impositivo.

no desnaturalizaban la contribución, pues ellas no significan que el aumento de valor a gravar pudiera derivar de mejoras u obras realizadas por las Entidades locales, sino, simplemente, que en función de las mejoras u obras realizadas se reconocían las aludidas participaciones en la recaudación por cada territorio, las cuales servían, al mismo tiempo, de un estímulo a su realización por las Mancomunidades, Diputaciones provinciales y Ayuntamientos. Es decir, iban a servir de módulo de distribución, no de fundamento del propio gravamen.

\* \* \*

Según cabía esperar, el Proyecto de Ley no llegó a las páginas de la *Gaceta de Madrid*. Si la contribución sobre el aumento de valor de la propiedad inmueble ya suponía una reforma desusadamente progresista, aún era más inviable con la compañía del régimen fiscal de la propiedad inmueble (47).

#### X. EL PROYECTO DE LEY DE DON AUGUSTO GONZALEZ BESADA (1918)

Con fecha 16 de julio de 1918, y siendo Ministro de Hacienda el señor GONZÁLEZ BESADA, nuevo Proyecto de Ley de reforma de las exacciones municipales (48). Entre otros motivos de la reforma, los que a continuación se copian:

«El proyecto que ahora se somete a la deliberación de las Cortes se basa en el de 1910, y representa, en las partes comunes a entrambos (49), el resultado de su revisión. El Ministro que suscribe ha recogido y completado los trabajos ordenados a este fin por sus antecesores en el Ministerio de Hacienda, los señores CONDE DE BUGALLAL y VENTOSA. La revisión no se ha limitado a un trabajo de meras correcciones, sino que llega a los fundamentos mismos de la obra de 1910. (...) ... la estimación de la oportunidad de ciertas reformas parciales no ha sido ahora la misma que en 1910, y así se omite en la propuesta el impuesto sobre incremento de valor de

(47) De ello era consciente el señor ALBA, pues el nuevo impuesto no figuró en el estado letra B de los Presupuestos del Estado para 1917 (*Un programa...*, páginas 49-50), y en su discurso ante el Congreso de los Diputados ya advertía: «... que por cierto no se evalúa en los ingresos...» (*Un programa...*, pág. LXXVIII).

(48) Véanse en *Hacienda Pública Española*, núm. cit., págs. 492-500.

(49) Voz predilecta para el Profesor FLORES DE LEMUS.

los solares, que figuraba en el primitivo proyecto, considerando que el aumento de gravámenes que para la propiedad urbana han de significar las contribuciones especiales (50) aconseja prescindir por ahora de aquel impuesto, cuya técnica, por otra parte, ofrece, en el estado presente de organización de los servicios administrativos de la Hacienda, muy graves dificultades».

Se ha de tener en cuenta que en tal ocasión presidía don Antonio MAURA un «Gabinete nacional» —el que se llamó de apiñamiento nacional—, por ser de concentración de las fuerzas políticas más significativas de la época, por lo que no era el más propicio para reformas tributarias de cierta envergadura. No obstante, el plan financiero del señor GONZÁLEZ BESADA fue de alcance similar al del señor BUGALLAL en 1915.

## XI. EL REAL DECRETO DE 13 DE MARZO DE 1919

En virtud de la autorización concedida al Gobierno por la Ley de 2 de marzo de 1917 (art. 9.º, pár. último), se dicta el Real Decreto de 13 de marzo de 1919, según el cual podían los Ayuntamientos imponer con carácter ordinario un arbitrio sobre los incrementos de valor de los terrenos sitos en sus términos municipales (51).

Como muchos de sus preceptos han conservado su vigencia hasta nuestros días —*mutatis mutandis*—, parece más oportuno o instructivo examinar con mayor detenimiento su Preámbulo.

Después de anotar que en la última década se propuso repetidamente el establecimiento de un gravamen sobre el aumento de valor

---

(50) La contribución especial —insisto— no es un gravamen más sobre la propiedad urbana, sino un medio para detraer o rescatar la mejora, incremento de valor o beneficio especial generado en un bien o derecho por la realización de una determinada inversión de carácter público. Es una contraprestación —se rige por el principio de «beneficio»—, no un impuesto o gravamen atento al principio de capacidad económica o contributiva, aunque sea un recurso coactivo (la medida «coactiva» se adopta, realmente, cuando se acuerda la realización de la inversión por la entidad pública, más que cuando se acuerda la imposición de la correlativa contribución especial).

(51) Era Presidente del Gobierno el CONDE DE ROMANONES, y Ministro de Hacienda, don José GÓMEZ ACEBO. La sucesión de titulares en este Departamento ministerial (señor CALBETÓN hasta 31-1-1919 y don Juan DE LA CIERVA desde 15-4-1919) permite suponer que al menos en dicha época existía una Administración pública que proponía incansablemente reformas tributarias muy similares, que los políticos cursaban al Congreso de los Diputados con argumentos que se repetían a lo largo de los años. Una nota sobre la «crisis ministerial» de entonces en CEBALLOS TERESI, *ob. cit.*, IV, pág. 458. Y un buen resumen de la colaboración del Profesor FLORES DE LEMUS en las reformas tributarias de la época en la *cit. ob.* de S. ROLDÁN, J. L. GARCÍA DELGADO y J. MUÑOZ, I, págs. 232-3, nota 149.

de los terrenos urbanos, se distinguen dos períodos: «Hasta 1915, el impuesto está concebido —se explica— como arbitrio municipal, mientras que desde el Proyecto de Ley de 8 de noviembre de aquel año (52) el gravamen aparece formando parte del plan general de ingresos del Estado. A tal cambio de la orientación política en lo relativo a este impuesto responde fundamentalmente, y aparte consideraciones de menor importancia, la exclusión del arbitrio en el Proyecto de Ley regulando las exacciones municipales, presentado a las Cortes en 16 de junio de 1918 (53), en el cual se procuraba, dentro de lo posible, compensar a los Ayuntamientos el desarrollo de los gravámenes especiales sobre el incremento de valor, cuando éste se originara de la ejecución de obras, instalaciones y servicios, costeados con fondos municipales» (54).

«La necesidad de reforzar los ingresos es común a la Hacienda del Estado y a la municipal, y aplazada circunstancialmente la tramitación parlamentaria de los proyectos ministeriales, el Gobierno de Vuestra Majestad se cree obligado a no demorar aquellas iniciativas para que se halla constitucionalmente autorizado, y sin prejuzgar el destino que en definitiva deba tener la imposición sobre el incremento de valor de los inmuebles, concede a los Ayuntamientos, con carácter provisional, como se prevé en la Ley de 2 de marzo de 1917, la facultad para establecer aquel gravamen».

«La justicia de este impuesto —se sigue exponiendo— como recurso del presupuesto municipal está generalmente reconocida. En los momentos presentes la restricción circunstancial de las construcciones ha provocado una elevación de alquileres que tiende a generalizarse en los principales centros urbanos, elevación que beneficia directamente a una clase de propietarios en daño del resto de los contribuyentes municipales. Es, pues, evidente la conveniencia de traer a contribuir especialmente esos incrementos patrimoniales (55), y aun parecería justificado que los Ayuntamientos diesen prelación a esos arbitrios respecto de cualesquiera otros aumentos de las cargas municipales, en muchos casos».

---

(52) El del Conde de BUGALLAL (véase el apartado VIII de esta colaboración).

(53) El del señor GONZÁLEZ BESADA (véase el apartado X anterior).

(54) Con la expresión «gravámenes especiales» se refiere a las contribuciones especiales, como es sabido. Y la mención de los «servicios» ha de entenderse en función de la inversión inicial, no de sus prestaciones.

(55) Desafortunada expresión, pues los incrementos «patrimoniales» tienen lugar mediante incorporación —física— de un elemento patrimonial (bien o derecho).

Y continúa el Preámbulo del Real Decreto de 13 de marzo de 1919 como sigue: «El Proyecto de Decreto que el Ministro que suscribe —José GÓMEZ ACEBO, con carácter interino— tiene la honra de someter a la aprobación de Vuestra Majestad reproduce fundamentalmente la parte correspondiente del Proyecto de 7 de noviembre de 1910 (56). La sola diferencia esencial —se añade— entre ambos textos consiste en que los autores de aquel proyecto (¿COBIÁN más CANALEJAS?) creyeron conveniente, por razones del momento, establecer alguna excepción al principio de *realidad* del impuesto, y, desaparecidas aquellas circunstancias, ese principio se afirma ahora plenamente (57). Los Proyectos de 1915 y de 1918 parecen concebir este gravamen como un medio de lograr rápidamente la regularización de la contribución territorial en los Municipios no catastrados, y ha sacrificado a este propósito la severidad del desarrollo sistemático, así del principio de la *personalidad* como del de *realidad* del impuesto. Mas cualquiera que sea la orientación que en definitiva haya de prevalecer en el gravamen, si éste llega a formar parte del plan general de ingresos del Estado (58), es evidente que en el sistema de nuestra imposición municipal solamente tiene cabida el principio de *realidad* del arbitrio» (59).

«El mismo carácter de transitorio con que el gravamen se establece (60) obliga al Gobierno a proceder con gran moderación en la fijación de las cuotas, que oscilarán entre el 5 y el 25 por 100 del beneficio, cuando las establecidas en Europa antes de la guerra alcanzaban tipos mucho más elevados (61). En esta forma —se sigue advirtiendo— no puede constituir motivo alguno de alarma para la propiedad, toda vez que suponiendo un coste de 100.000 pesetas

---

(56) El de CANALEJAS-COBIÁN (más Profesor FLORES DE LEMUS) (véase el apartado VII de esta aportación).

(57) Ciertamente sirve el principio de *realidad*, como entonces se decía, esto es, el eje del impuesto es el «terreno», no su titular. Sólo en determinadas exenciones —las subjetivas— tiene trascendencia la condición del propietario u otros titulares —por afectación, por ejemplo— del terreno productor del incremento de valor.

(58) Sin desaparecer el impuesto municipal, llegó al sistema estatal de impuestos con las Leyes de 8 de septiembre y de 27 de diciembre de 1978, bajo el erróneo epígrafe de «incrementos y disminuciones» patrimoniales y de capital, respectivamente.

(59) En un sistema *real* de impuestos no puede ser de otro modo.

(60) Se trata de una facultad que se reconoce a los Ayuntamientos para imponer este gravamen. Luego la transitoriedad se traslada, en su caso, a la órbita municipal. Es una constante histórica la falta de ánimo o medrosidad del legislador tributario español cuando establece un gravamen. Suele presentar los impuestos como extraordinarios, excepcionales, transitorios, etc., además de cantar la levedad de los tipos de gravamen.

(61) Dos referencias (Inglaterra y Alemania) en las págs. 244-248 de la obra del Profesor Francisco BERNIS: *La Hacienda española*, Barcelona, s/a.

para un terreno y su venta en 110.000, el impuesto sería sólo de 500 pesetas, y vendido en 150.000, de 12.500, proporción que nadie puede tachar de exagerada. Y aun serán todavía menores en las escalas definitivas cuando los Ayuntamientos las fijen en proporción decreciente al número de años transcurridos para la obtención del beneficio» (62).

\* \* \*

Respecto de la parte dispositiva, tal y como he anunciado, sólo las siguientes notas:

- Se reafirma la «tasa de equivalencia» para las «Asociaciones, Corporaciones y demás Entidades de carácter permanente».
- Tratándose del arbitrio, se toma el valor del terreno «en la fecha de su adquisición», aunque ésta sea anterior a la de entrada en vigor del arbitrio en el respectivo término municipal (63). No así en la tasa de equivalencia, que «no podrá exigirse sino por los incrementos de valor producidos con posterioridad a la fecha en que sea firme el acuerdo municipal que establezca la exacción».
- Se confirma que sólo se grava el incremento de valor de los «terrenos» cuando dispone que «no se comprenderán ni en el valor originario del terreno ni en su valor actual el de las edificaciones o instalaciones existentes en el mismo».
- Al referirse a las contribuciones especiales se menciona el Real Decreto de 31 de diciembre de 1917, que las reguló.
- Se citan los «gastos necesarios de la adquisición y de la enajenación que hubieran pesado sobre el actual enajenante», y entre ellos los «gravámenes por el impuesto de derechos reales y de transmisión de bienes», entre los deducibles para determinar la base imponible por el arbitrio.
- En las transmisiones *mortis causa* se llama a los herederos o legatarios como «obligados al pago» del arbitrio que se examina.
- La aplicación del arbitrio como impuesto al servicio de la

---

(62) Además de la relación incremento de valor/valor originario, deberá tenerse en cuenta «la duración de la posesión» (artículo único, E, último párrafo) para graduar el gravamen.

(63) Se admite, implícitamente, la retroacción del arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos, pues se grava el habido antes de la entrada en vigor del impuesto, aunque el incremento de valor se ponga de manifiesto o exteriorice con ocasión de la transmisión de dominio posterior a la vigencia inicial del arbitrio.

política de la edificación está presente en el apartado H) del artículo único del Real Decreto: «Los Ayuntamientos podrán regular de manera distinta para los solares sin edificar y para los demás terrenos el gravamen sobre el incremento de valor, y aun eximir enteramente cualquiera de aquellas clases gravando solamente la otra»; y

- No se olvida la «compensación» o, en su caso, devolución de la tasa de equivalencia, en relación con el arbitrio sobre incremento de valor de los terrenos en los casos de concurrencia en un mismo período.

## XII. EL PROYECTO DE IMPUESTO EXTRAORDINARIO SOBRE EL AUMENTO DE FORTUNA (1919)

Importa advertir cuanto antes que el impuesto sobre el aumento de fortuna responde a un esquema distinto del que recae sobre el aumento de valor de los bienes o derechos. Su cita incluso puede considerarse perturbadora cuando se estudia cualquier forma de gravamen sobre las plusvalías o incrementos de valor. Pero precisamente porque no deben confundirse dichos gravámenes, se ha estimado conveniente insertar el siguiente resumen deducido de un Proyecto legal refrendado por el CONDE DE BUGALLAL, de fecha 13 de noviembre de 1919 (64).

Del discurso de presentación del citado Proyecto de Ley ante el Congreso de los Diputados (el día 14 de noviembre de 1919) se extraen las siguientes afirmaciones del Ministro de Hacienda señor BUGALLAL:

«El Gobierno nacional —siendo Ministro de Hacienda el señor GONZÁLEZ BESADA, añadido— sometió un proyecto a vuestra deliberación, acerca del impuesto sobre la fortuna, que yo no os propongo en la misma forma en que lo hizo aquel Gobierno, pero sí lo tomo de antecedente para desdoblarlo y someterlo de dos maneras a vuestra consideración. Aquel era un impuesto sobre el capital, y se iba a cobrar una sola vez. Ahora yo os voy a proponer dos tributos: uno sobre la renta, que, en vez de ser un impuesto cobrado un solo año, sea un impuesto normal que entre a formar parte de nuestro sistema tributario; y otro excepcional, que es el mismo que allí se

(64) Véase el apéndice 3.º al núm. 33 del *Diario de las Sesiones* del Congreso de los Diputados (26 págs.), artículos 30 al 36, ambos inclusive.

llamaba sobre el aumento de fortuna obtenido desde 1916, o el incremento de la fortuna, como en otras ocasiones se ha llamado a proyectos parecidos, o de beneficios extraordinarios producidos durante la perturbación económica».

«Empezando por este último —seguía exponiendo—, no necesitare tampoco hacer consideraciones para que veáis lo justo de esta propuesta. Es evidente que todas estas perturbaciones han producido efectos muy distintos en unos y otros campos, en unas y otras personas, en unos y otros intereses (...). No se trata del proyecto tal como lo traía a vuestro estudio un Ministro del partido liberal (...). Nosotros no procuramos gravar todo el incremento obtenido en las circunstancias aludidas. Sólo os proponemos, porque hoy es lo único posible, y además me parece lo más justo y razonable, que se grave todo aquello que ha tenido consolidación, consagración en el aumento del haber de las empresas y particulares, pero no todo cuanto habiéndose producido por aumento en la fortuna ha ido desviándose, quizá produciendo nuevos elementos que han estimulado la producción nacional y dado nuevos rendimientos al Estado en otra forma».

Y concluía esta parte de su propuesta como sigue: «Os proponemos, pues, que haciendo un cómputo entre lo que cada uno tenía el año dieciséis (1916, quiso decir) y lo que tiene al presente, merced a los procedimientos que el mismo proyecto a que antes he hecho referencia, del Gabinete nacional, sometía a vuestra consideración y a algún otro, se puede asegurar que han quedado fijos, consagrados como enriquecimiento, como aumento de la fortuna propia de las sociedades y particulares. No es, repito, una novedad, ni es tampoco un atrevimiento de parte de quienes nos sentamos en este momento en este banco. Tiene estos precedentes y esta progenie, y aparte de aquellos del partido liberal, un tanto más audaces, estos otros del Gabinete nacional, un tanto más moderados».

\* \* \*

Del articulado se entresacan las siguientes disposiciones: «Se establece un impuesto extraordinario que gravará el aumento registrado, desde 1.º de enero de 1916 hasta 31 de diciembre de 1919, por el patrimonio de las personas naturales y jurídicas, en la parte que no proceda de herencia o del cobro de créditos anteriores a la primera de dichas fechas. Para determinar la base imponible se

deducirá del aumento total una suma igual al 25 por 100 de éste. El impuesto gravará también las fortunas creadas totalmente después de 1.º de enero de 1916. Para determinar la base imponible en este caso se deducirán del patrimonio total una suma igual al 25 por 100 del mismo, sin que la deducción por este concepto pueda exceder en ningún caso de 125.000 pesetas» (art. 30).

Los tipos de gravamen se encontraban entre el 2 y el 10 por 100 y se aplicaban según el tanto por ciento que representaba el aumento respecto del patrimonio primitivo. Tratándose de fortunas creadas totalmente después de 1.º de enero de 1916, el tipo de imposición era del 10 por 100 (cfr. art. 31).

En las personas jurídicas se computaba como patrimonio primitivo el valor, en 31 de diciembre de 1915, del capital desembolsado sobre las acciones, más el de los fondos de reserva, previsión, amortización y otros semejantes. A continuación se incluían algunas reglas de índole técnica y algunas de ellas son, al menos, discutibles (véase el art. 32) (65).

\* \* \*

Para concluir este apartado sólo se ha de insistir en la fundamental diferencia que existe entre el «aumento patrimonial» y el «aumento de valor», en cuanto este último se da sin incorporación de un nuevo elemento patrimonial.

A ello no obsta la posible existencia de un impuesto que grave concurrentemente el aumento patrimonial más el aumento de valor. Así el impuesto alemán a que se refiere el Profesor BERNIS (*ob. cit.*, pág. 241), que entendía «por aumento de patrimonio: 1.º Adquisiciones patrimoniales por títulos que pertenezcan al Derecho sucesorio, o a donaciones entre vivos, excluyéndose expresamente la adquisición del cónyuge superviviente; 2.º Adquisiciones a consecuencia de ganancias de especulación, azar y lotería; 3.º Aumento de valor del patrimonio, debido al mayor valor de partes del patrimonio, como fundos, efectos (ganancia de coyuntura, aumento de valor en sentido estricto), y 4.º Formación patrimonial por ahorro de renta».

---

(65) Teniendo presente el actual régimen de «transparencia fiscal», importa transcribir el artículo 33 del proyecto legal que se anota: «El importe de la cuota satisfecha por las compañías colectivas y comanditarias simples se deducirá, en la proporción correspondiente, de la que deban satisfacer sus socios».

## XIII. LA REAL ORDEN DE 19 DE OCTUBRE DE 1921

Las Cámaras Oficiales de la Propiedad de Madrid, Barcelona, Zaragoza y otras, por sí y en representación de todas las del resto de España, pidieron se revisara el Real Decreto de 13 de marzo de 1919 —antes examinado— en cuanto a los tres puntos capitales que a continuación se enuncian: 1.º No retroactividad del arbitrio; 2.º Exclusión de la transmisión de dominio a título gratuito, y 3.º Computación del interés del capital invertido entre los gastos a descontar sobre el cálculo del aumento líquido de valor permitido por el arbitrio (66).

Emitieron informes varios Centros directivos del Ministerio de Hacienda y el propio Consejo de Estado (67). En virtud de lo actuado se dictó la Real Orden de 19 de octubre de 1921 (68), suscrita por F. CAMBÓ, que no es posible resumir siquiera, aunque debe consignarse la importancia de la doctrina que se mantiene o se rechaza, aunque en alguna consideración se advierte una cierta contradicción debida, tal vez, a defecto de redacción más que a error de concepto.

No obstante, se insertan a continuación las advertencias que suscribieron los cuatro consejeros de Estado que formularon «voto particular»:

- Que debe tomarse como punto de partida para el cálculo del incremento de valor, el valor corriente en venta del terreno en el momento de entrada en vigor del arbitrio y no el valor del terreno en la fecha de su adquisición.
- Que debe tenerse en cuenta que, habiendo encarecido bruscamente el coste de la vida en todos los órdenes durante los últimos cuatro años, el gravamen basado en la comparación entre los precios del suelo en la fecha de la última adquisición anterior al comienzo de la crisis y el de la enajenación que ahora o en adelante se haga recaerá en muchos casos sobre incrementos sólo aparentes en su totalidad o en gran parte.

---

(66) Recuérdese el Proyecto de Ley CANALEJAS-COBIÁN, de exacciones municipales, en el apartado VII de este artículo.

(67) Los Consejeros señores GONZÁLEZ HONTORIA, MARQUÉS DE FIGUEROA, CHACÓN y SILVELA (don Luis) formularon voto particular.

(68) *Boletín Oficial del Ministerio de Hacienda*, año 1921, págs. 1263-1271.

- Que la adopción de un punto de partida anterior a la promulgación del Decreto dificultará en muchos casos la realización de esas deducciones por falta de elementos de prueba.
- Que el espíritu del Decreto es, a todas luces, hacer independiente la estimación del valor original del suelo del que apareciera teniendo, ora por los títulos de adquisición, ora por los Registros de Contribuciones en la época de la adquisición.
- Que resultaría un trato de desigualdad si se aplicase la retroactividad a las personas individuales y no a las personas jurídicas.
- Que debe tenerse en cuenta el precedente de la legislación inglesa, que sólo grava el incremento del valor del suelo y no el de las edificaciones, y no sólo grava las transmisiones a título oneroso, sino también las transmisiones *mortis causa*, pero partiendo del valor del suelo en 30 de abril de 1909, a semejanza de lo que se proponía en el proyecto de Ley de Exacciones locales de 7 de noviembre de 1910; y
- Que en otro orden de ideas debería declararse facultativa la conversión en anualidades de la cuota del arbitrio, con abono del interés legal sobre la parte aplazada y con garantía hipotecaria del inmueble (69).

Después de reiterar la imposibilidad material de reflejar, ni en forma resumida, las diversas cuestiones que se estudian y resuelven en la Real Orden que nos ocupa, un extracto de las que más han llamado mi atención o que pueden tener mayor interés en nuestros días:

- Que el aumento de valor gravado por el arbitrio es obtenido en el momento de la transmisión, aunque se haya ido formando en un determinado lapso, por lo que no hay retroactividad «cuando se percibe el arbitrio en el momento en que el incremento de valor adquiera forma tangible, al igual de

---

(69) Otros votos particulares, en mi parecer de menor importancia al menos para la actual legalidad, fueron formulados por los señores ALCALÁ ZAMORA, ANDRADE, CONDE DE ESTEBAN COLLANTES y VIZCONDE DE MATAMALA.

- lo que sucede con otros impuestos de naturaleza indirecta sobre la circulación de la riqueza» (70).
- Que en la misma línea —errónea— se afirma que «todo el Real Decreto está construido sobre el principio de la imposición indirecta del incremento de valor, a diferencia del principio de la imposición directa, que hubiera exigido una construcción completamente distinta» (71).
  - Explicando, o pretendiendo explicar, la no exclusión de las transmisiones a título gratuito como determinantes del devengo del arbitrio, se expone el siguiente razonamiento: «Que aunque sea el heredero o legatario quien pague la cuota del arbitrio sobre incremento de valor con motivo de una transmisión *mortis causa*, jurídica y económicamente el arbitrio, dentro de su carácter eminentemente real, grava la masa hereditaria o el legado en relación con el incremento de valor que hayan tenido los terrenos que formen parte de los mismos (72).
  - Se incurre en cierta confusión cuando, al referirse a la tasa de equivalencia, considera como «entidad de carácter permanente» a las que así sean clasificadas por la Ley de 29 de diciembre de 1910, relativa al Impuesto sobre bienes de las personas jurídicas (73).
  - Al ocuparse de la deducción del interés legal aplicado sobre el valor primitivo o de adquisición, se invoca una solución

---

(70) Como es bien sabido, dicho arbitrio gravaba —y grava— el incremento de valor de los terrenos como manifestación *directa* de una capacidad económica, puesto que constituye un mayor poder de disposición, de goce o de disfrute, por lo que no puede ser clasificado entre los impuestos indirectos.

(71) No me decido a admitir que en el año 1921, y con el Profesor FLORES DE LEMUS en el Ministerio de Hacienda, se «construyera» el citado arbitrio conforme a la imposición indirecta por mera ignorancia de la doctrina disponible. ¿Tanta trascendencia se daba a que el obligado al pago no figurara en padrón, matrícula o censo en general? ¿Fue una solución habilidosa del Gobierno que no podía modificar el Real Decreto por tener fuerza de Ley? Parece que la imposibilidad legal de modificar el Real Decreto —hubiera constituido una «extralimitación ministerial»— dio lugar a que la Real Orden pretendiera razonar o fundamentar lo que en buena teoría impositiva no se podía razonar ni fundamentar.

(72) Se reitera la naturaleza real del Arbitrio. Y en otro pasaje se llega a afirmar que «grava el inmueble», por lo que cabe la hipoteca legal a favor del Ayuntamiento en la forma establecida por el artículo 216 de la Ley Hipotecaria.

(73) Como mera referencia distintiva de las entidades jurídicas sujetas a la llamada tasa de equivalencia y al impuesto sobre bienes de las personas jurídicas, puede consultarse mi obra *Sistema tributario español y comparado*, Madrid, 2.ª ed., páginas 389-392 y 684-688 (en particular: «Un antecedente *mutatis mutandis*», págs. 687-8).

que no deja de ser hábil (74) además de emplear una expresión —«intereses intercalarios»— que en el año 1921 debía ser patrimonio de muy pocos (75). Se expone: «En las transmisiones de solares sin edificar y que no produzcan ni hayan producido desde la anterior transmisión renta anual superior al 5 por 100 del valor señalado al solar en la primera transmisión, los Ayuntamientos graduarán la tarifa en forma que se haga el debido mérito de los intereses intercalarios del período de probada improductividad (76). Los solares que sin producir renta líquida hayan sido destinados de un modo permanente o accidental a usos suntuarios, tales como jardines, campos de sport y análogos, dejarán de considerarse como improductivos por durante todo el tiempo que hubiere durado aquella utilización».

- Otra afirmación herética: «Considerando que la novedad del arbitrio, que coincide con la de la contribución de mejoras (77), establecidas por Real Decreto de 31 de diciembre de 1917, obliga a tomar las máximas garantías posibles para evitar que la misma parte de un aumento de valor sea sometida a doble imposición, a cuyo objeto conviene consignar en las Ordenanzas fiscales algún precepto de fácil cumplimiento que venga a constituir un margen de protección contra la injusticia que dicha doble imposición representaría». Se pregunta: ¿No bastará la deducción del importe de la Contribución especial al determinar la plusvalía sujeta al arbitrio?; y
- Por último, anotar que en la Real Orden que se comenta ya se preveía que los Ayuntamientos practicasen «liquidaciones previas» que, además, la Administración no podía variar, «a no ser que se demuestre la falsedad en los hechos alegados y documentos presentados», se disponía. Estamos, pues, ante un anticipo de las contemporáneas consultas tributarias con contestación vinculante (78).

---

(74) Con la contrapartida de fomentar demasiadas discriminaciones con los tipos de gravamen por parte de los Ayuntamientos al elaborar y aprobar las respectivas Ordenanzas fiscales.

(75) Hoy podría hablarse de «intereses implícitos».

(76) ¿Una tarifa de tipos de gravamen para cada contribuyente que se encontrara en tales supuestos...?

(77) En el Estatuto municipal de 1924 vuelven a ser llamadas contribuciones especiales. (La denominación «Contribución de mejoras» está más próxima a su homónima alemana.)

(78) Sobre la corrección monetaria o indexación nada se opone ni se resuelve.

## XIV. EL ESTATUTO MUNICIPAL DE 1924

Se llega a la Dictadura del General PRIMO DE RIVERA con el señor CALVO SOTELO en la Dirección General de Administración. El Estatuto municipal de 8 de marzo de 1924 dedicaba un párrafo en su Exposición de Motivos al tributo que se estudia. Se decía: «El Arbitrio sobre incremento de valor de los terrenos sitos en el término municipal, que no figuraba en el Proyecto de 1918, se incorpora al Estatuto municipal, reduciendo sus tipos de gravamen a límites de gran prudencia y suprimiendo las deformaciones y limitaciones (79) del impuesto que los intereses particulares —así— habían introducido posteriormente en él».

De su articulado sólo anoto las modificaciones de mayor interés:

- Entre los gastos accesorios por razón de la adquisición del terreno se comprende el propio Arbitrio sobre incremento de valor (art. 380) (80).
- Aunque haya carecido de vigencia real, se menciona la siguiente disposición: Siempre que las fluctuaciones del nivel general de precios lo aconsejen, el Gobierno, mediante Real Decreto publicado en la *Gaceta de Madrid*, señalará los índices que hayan de aplicarse en corrección de las correspondientes magnitudes con trascendencia tributaria.
- Las exenciones siempre en favor de la persona o entidad sobre la que recaiga el Arbitrio, esto es, con total abstracción de la persona o entidad obligada al pago a la Hacienda municipal (art. 426) (81).
- Se advierte que la tarifa de tipos de gravamen podrá ser progresiva o degresiva (no regresiva).
- La recaudación del Arbitrio se afecta al fomento de la construcción de viviendas (82) o al acrecentamiento del patrimonio del Ayuntamiento con bienes de carácter permanente (83).

---

(79) Alude, indudablemente, a la Real Orden de 19 de octubre de 1921, antes resumida en sus aspectos más relevantes.

(80) ¿No debe ser un «gasto» a cargo del vendedor, ya que éste obtiene el incremento de valor a gravar? Al parecer, se acepta el generalizado pacto que endosa la cuota del Arbitrio al adquirente.

(81) He aquí una regla que debiera tener categoría de principio, pues las exenciones subjetivas sólo deben ser de aplicación a los titulares de la correlativa capacidad de pago o contributiva y en cuanto en ellos recaiga el respectivo impuesto.

(82) Por esta afectación no se convierte en un impuesto de ordenamiento, como es por todos sabido.

(83) A pesar de la situación financiera de los Ayuntamientos en cualquier época y con muy pocas excepciones, siempre se quiere volver a la Hacienda patrimonial para

- Se prevé que los Ayuntamientos por vía de «condonación» puedan eximir del Arbitrio a los terrenos edificados, etc. (84).
- Ni la Ordenanza fiscal, ni por acuerdo especial, podrán reconocerse exenciones o bonificaciones que no estén taxativamente previstas en el Estatuto municipal (85).

#### XV. EL REAL DECRETO-LEY DE 3 DE NOVIEMBRE DE 1928

El citado Real Decreto-ley modificó la regulación del Arbitrio sobre incremento de valor de los terrenos. Se anotan las siguientes alteraciones:

- Aplicación indistinta de los rendimientos del Arbitrio.
- Tipo de gravamen hasta el 25 por 100, con los factores de graduación anteriormente expuestos.
- En sucesiones directas padres-hijos y cónyuges la cuota del Arbitrio no podrá rebasar la que corresponda por el Impuesto de Derechos reales a cada uno de los bienes que compongan la herencia.
- Se fortalece la intervención de las Asociaciones y Corporaciones legalmente representativas en determinados aspectos de la gestión del Arbitrio.
- Revisión cada tres años de los coeficientes de valoración de los terrenos.

#### XVI. LA REAL ORDEN DE 4 DE NOVIEMBRE DE 1929

Es citada esta Real Orden por su fundamentación ética y social. Además de fundamentar las contribuciones especiales o de mejoras, explica que los Ayuntamientos participen en los incrementos de valor de los terrenos, y que así no queden a beneficio exclusivo de los propietarios que nada aportaron o hicieron para obtenerle. Se trata de un gravamen presidido por el principio de equivalencia económica, aunque no se detrae —según se ha venido exponiendo—

---

ellos o, al menos, con una Hacienda fiscal conforme al principio de «beneficio» (no el de «capacidad económica»). Como si se tratara de rectificar una desamortización indiscriminada.

(84) Aquí sí cumple funciones de ordenamiento económico o socioeconómico.

(85) Advertencia permanente que revela la proverbial desconfianza en los Ayuntamientos españoles por no anteponer el interés general al particular o privado.

el importe total del incremento de valor. Es decir, participan las fuerzas sociales mediante el Arbitrio —hoy, Impuesto— municipal y el propietario o titular del terreno productor de la plusvalía. Se trata, en fin, de un incremento de valor inmerecido o no ganado y, como tal, podría ser detraído por la sociedad en su total importe después de las deducciones o compensaciones según la actividad desarrollada por el titular del terreno, según el rendimiento de este último, etc. (86).

## XVII. EL PERIODO POSTERIOR

La imposición del Estado entró en colisión con el gravamen municipal que se ha venido estudiando a partir de la Ley de 11 de junio de 1964 con la imposición sobre el aumento de valor de fincas urbanas, si bien el Gobierno no hizo uso de la delegación legislativa y, por tanto, no llegó a entrar en vigor.

Otro proyecto —el de Fiscalidad del suelo— de 19 de febrero de 1968 no prosperó. El Decreto-ley de 30 de noviembre de 1973 afectaba al referido impuesto de 1964 en inexplicable *vacatio legis* durante tantos años de inmovilización de capitales con fines especulativos, elevados costes de edificación, graves problemas de vivienda, etc.

Con estas superficiales alusiones ha de concluir esta colaboración si he de atenerme al título asignado. Séame permitido, sin embargo, un planteamiento general de los impuestos municipales desde la reforma que se anuncia de las Haciendas locales.

## XVIII. LOS IMPUESTOS PROPIOS DE LOS MUNICIPIOS ESPAÑOLES

Un criterio de convivencia de las Haciendas general y locales en España sería el de considerar que estas últimas han de ser, casi exclusivamente, Haciendas de Servicios, es decir, que las Corporaciones locales han de prestar servicios públicos conforme a directivas económico-privadas (precios sin negar la existencia de tasas). Así el principio de beneficio presidiría las exacciones locales sin

---

(86) Debe ser citado, una vez más, Joaquín D'OCON, tratadista de este impuesto: *Comentarios...*, págs. 24-25, y artículo publicado en la *Revista de Economía y Hacienda Local*, núm. 21/1977, págs. 18-19.

conurrencia con el Estado. Las tarifas de los servicios públicos, las tasas y las contribuciones especiales serían las fuentes de ingresos —sino exclusivas, sí relevantes— de las Haciendas locales. Así, además, se lograría la máxima neutralidad en las actividades financieras de las Diputaciones provinciales y los Ayuntamientos.

Por el contrario, los impuestos —que se establecen en función de las capacidades económicas y que son aptos para instrumentar excepcionalmente la política económica— quedarían a favor de la Hacienda estatal y, en su caso, de las Haciendas de las Comunidades Autónomas.

Pero este criterio orientador —que suscribía el Profesor FLORES DE LEMUS— no puede prevalecer en la actualidad porque no proporciona recursos suficientes a las Haciendas locales si éstas han de atender necesidades que se estima deben estar a su cargo y que no pueden ser financiados con precios ni tasas. Es, pues, forzoso admitir que las Haciendas locales —fundamentalmente las municipales— también se nutran con ingresos impositivos. Y en esta alternativa, ¿cómo distribuir los impuestos entre las Haciendas locales y la Hacienda general? ¿Por materias imponibles? ¿Porrrateando las recaudaciones obtenidas por unas u otras Haciendas públicas? ¿Según la más intensa localización de las capacidades económicas imponibles?

La historia de las Haciendas territoriales españolas ha dado respuesta a las preguntas antes formuladas. El proyecto de Ley de 1918 (el de GONZÁLEZ BESADA) admitía la existencia de «baldíos tributarios» que podrán ser *ocupados* por las Haciendas locales. El Estatuto municipal (de 1924) también exponía: «... haber mostrado (...) que existía en la Hacienda municipal un inmenso campo independiente de la del Estado, abierto a las posibilidades de la reforma, y que hasta en los puntos de conexión de entrambas Haciendas bastaban muy modestos cambios del Estado para obtener en las municipales una situación de hecho, ya que no perfecta, al menos prácticamente satisfactoria».

Sin embargo, entiendo que al menos hoy no existen campos imponibles que puedan ser cultivados por las Haciendas locales, pues el sistema estatal acude a todas las fuentes impositivas, aunque no acierte a extraer las recaudaciones que son capaces de proporcionar. Entonces —como ahora— se creía acudir a conceptos impositivos distintos de los del Estado sin detenerse a considerar su sustancial identidad económica con otros ya existentes. Se estimaba

—y se estima— que con una denominación diferente o con un parámetro distinto se había creado un impuesto local no coincidente con ningún otro de la Hacienda general. Pero si se atiende a la «materia imponible» que resulta gravada, se advierte que el impuesto establecido es un sobreimpuesto —cuando no una superimposición en la terminología de GRIZIOTTI—, pues incide en el mismo objeto imponible (capacidad contributiva) que otro estatal. No existen, pues, verdaderos *vacíos* impositivos. Existirá, sin duda, deficiente gestión en la mayoría de los impuestos estatales, pero no se mejoraría por las Corporaciones territoriales si la tuvieran a su cargo, ni hoy se puede hablar de *res nullius* en el arsenal impositivo al alcance de las Haciendas territoriales (autónomas, provinciales y municipales), como han puesto de manifiesto las reformas tributarias emprendidas.

Por tanto, ¿pueden existir impuestos «propios» en las Haciendas municipales? O, mejor, ¿pueden existir impuestos «propios» de los Municipios si el Estado no renuncia a alguno de los impuestos que tiene establecidos?

Pues bien, acaso uno de los pocos impuestos «propios» de los Ayuntamientos por su ámbito real —o territorial— y por no haberse establecido por el Estado sea el llamado Arbitrio sobre incremento de valor de los terrenos hasta que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no comenzó a aplicarse el día 1.º de enero de 1979.

\* \* \*

Otro aspecto a considerar en este punto es la subordinación de las Haciendas locales a la Ley del Estado o a la respectiva Ley territorial (Comunidades Autónomas con Asamblea legislativa), pues si bien el artículo 133, 2, de la Constitución española advierte que las Corporaciones locales «podrán establecer y exigir tributos», éstas precisan de una Ley estatal o territorial que habilite su establecimiento en virtud del principio constitucional de reserva de Ley y por carecer de potestad legislativa.

El tema de la autonomía o la subordinación de estas entidades públicas —las municipales— y, en particular, de sus Haciendas, cuenta con larga y azarosa historia como parcialmente se ha comprobado con anterioridad. La subordinación de las Corporaciones locales en materia hacendística y tanto en la vertiente normativa como en la de las revisiones de los actos de liquidación, quedó con-

fesada en el proyecto del señor GONZÁLEZ BESADA (año 1918): «Es evidente que la determinación de los órganos de la Administración —estatal, añadido— que han de hacer efectivas las relaciones de dependencia en que se hallan respecto del Estado, las Corporaciones locales, en materia de Hacienda —exponía—, no es una cuestión de principio, sino de práctica conveniencia...». Y admitía con cierto grado de ironía: «Acontece que mientras todos los partidos políticos españoles están concordes en la conveniencia de conceder autonomía a nuestros Ayuntamientos, el proceso histórico (...) va sacando, uno tras otro, de la esfera de acción de aquellas Corporaciones los ramos más importantes de la Administración municipal moderna. El Ministro que suscribe no intenta siquiera la explicación difícil de la paradoja: se limita a consignar el hecho, porque éste impone a la política de reforma de la Hacienda municipal española condiciones especiales...».

Y aun después de promulgada la Constitución española de 1978, ¿cabe otra conclusión? Las cesiones de los llamados «tributos reales» (Contribuciones territoriales y Licencias fiscales) con un impuesto estatal sobre la renta «extensiva» a partir del día 1.º de enero de 1979, ¿no constituyen una revalidación de las afirmaciones de GONZÁLEZ BESADA?

\* \* \*

¿Cuál puede ser, por tanto, la vía de reforma de la imposición local en busca de la suficiencia presupuestaria? Se apunta la de la refundición de los gravámenes que de uno u otro modo inciden en la propiedad inmobiliaria. Es de aplaudir la orientación por lo que tiene de simplificación y de reducción de costes de gestión. Pero aparte de plegarse menos a las peculiaridades de los Municipios incluso urbanos —nada se diga de los rurales—, exigirá unos tipos de gravamen tan altos para rendir la misma recaudación, que el cuerpo contribuyente no digerirá con paciencia la refundición de los aludidos impuestos y, entre ellos, el que recae sobre el incremento de valor de los terrenos. No en vano se presenta al «impuesto único» como «sistema impositivo».

## XIX. REFLEXION FINAL

Y para concluir una reflexión final: La historia de nuestras Corporaciones locales explica la posición de tutoría que el Estado ocu-

pa respecto de ellas. Posición que, por otra parte, genera una cierta irresponsabilidad financiera de estas entidades públicas, pues confían en que el Estado —la Hacienda general— resolverá, en último término, sus problemas de dicha clase. También por ello están justificadas las prevenciones y las cautelas de todo orden que las leyes del Estado contienen al regular las actividades financieras de las Administraciones públicas locales. Sólo el régimen especial de «Carta» con los inevitables condicionamientos reconoce a los Municipios una cierta y real autonomía. Y ello es así porque cualquier autonomía es una cuestión de prudencia y de responsabilidad, por lo que volviendo a nuestro GONZÁLEZ BESADA, tantas veces invocado, hay que afirmar: «... el país contribuyente no se preocupa de la vida ciudadana; si la mitad siquiera de las energías que consume en protestar de los impuestos la aplicase en investigar e intervenir los gastos, cómo y para qué se hacen las inversiones del Presupuesto, muy otra sería la situación de la Hacienda; pero de esto no se preocupa nadie, como si no fuesen verdaderas letras giradas sobre el contribuyente, que sólo se acuerda de protestar por tradicional espíritu de rebeldía cuando le presentan los recibos al cobro».

