

El impuesto de «plus valía» en las transmisiones «mortis causa»

I

Las leyes de Presupuestos del Estado, especialmente a partir de la de 30 de julio de 1883, por la cual se declaró obligatorio para todos los Ayuntamientos el uso de los recargos autorizados sobre las contribuciones directas en cantidad suficiente para cubrir las atenciones de primera enseñanza, siempre, casi sistemáticamente, todas las indicadas leyes de Presupuestos, han establecido retoques, unas veces, y refuerzos en otras, en las Haciendas locales, norma legislativa que perduró hasta la promulgación del Estatuto municipal de 8 de marzo de 1924, ya que éste estructuró, y reforzó debidamente, las Haciendas locales con las del Real Decreto de 3 de noviembre de 1928.

La hacienda de los Municipios, contenida en la Ley municipal de 2 de octubre de 1877, reproducción de la de 20 de agosto de 1870, con las modificaciones que a la misma introdujo la reforma de 14 de diciembre de 1876, consecuencia de la restauración monárquica en la persona de Don Alfonso XII, a poco de implantarse, resultó insuficiente y raquítica para cubrir las necesidades de los Ayuntamientos españoles; y como sea que por otra parte a partir de la promulgación de la misma, hasta llegar al dicho Estatuto municipal del año 1924, fué imposible, por razones de orden político, promulgar, como ley, ninguno de los muchos proyectos que se formularon, ya de régimen local, ya exclusivamente de las Haciendas locales, tal dificultad se vino supliendo estableciéndose, según se ha dicho, en las leyes

de Presupuestos del Estado, algún particular relativo a las Haciendas locales, conducta o norma legislativa, que motivó aquella exacta frase pronunciada en el Congreso a propósito de la discusión de uno de los dichos proyectos de ley por don Santiago Alba, el cual calificó de verdadero «cajón de sastre» el contenido de las dichas haciendas locales.

II

Por el último párrafo del artículo 9.º de la llamada hoy ley de Autorizaciones de 2 de marzo de 1917, desarrollada por Real Decreto del siguiente día, se facultó al Gobierno para conceder con carácter transitorio a los Ayuntamientos los recursos y medios indispensables para organizar sus Haciendas locales, como también para renunciar total o parcialmente al cupo de consumos, que todavía percibía de los Ayuntamientos, a pesar de la ley Canalejas de sustitución de este impuesto de 12 de junio de 1911 y Reglamento de 29 del propio mes y año.

Como consecuencia de esta ley, se dictó el Real Decreto de 13 de marzo de 1919, por el cual se facultó a los Ayuntamientos españoles para imponer, con destino a cubrir las atenciones de sus presupuestos «un arbitrio sobre los incrementos de valor de los terrenos sitos en sus términos municipales».

El establecimiento de este arbitrio se hizo sin distinción alguna en cuanto a la clase de transmisiones afectadas por el mismo, y, por tanto, sometió a idéntico régimen así las transmisiones «intervivos» como las «mortis causa».

Sin embargo, sin saber a qué causa pudiera obedecer, por el artículo 4.º, párrafo 3.º de la ley de Presupuestos del Estado de 26 de julio de 1922, promulgada por el ejercicio económico de 1922-23, se dispuso lo siguiente:

«Durante el presente ejercicio económico y mientras se dicte legislación definitiva acerca del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos, se establece que los Ayuntamientos en las transmisiones «mortis causa» y cuando se trate de sucesiones entre padres e hijos y entre cónyuges, no rebasarán

en ningún caso de la suma que deba pagarse, la cantidad que en concepto de derechos reales satisfagan los herederos al Estado por cada uno de los bienes que integran la gerencia.»

«Dicho arbitrio —añadió este artículo— tendrá el carácter de extraordinario y se entenderá comprendido en el artículo 6.º de la ley de 12 de junio de 1911, pero no estará sujeto a orden de prelación alguna.»

Con esto último, quiso decir este artículo 4.º de la ley de Presupuestos del Estado 1922-23, que el arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos quedaba reservado para aquellos Ayuntamientos que con arreglo a la dicha ley procedieran a la sustitución del impuesto de consumos.

Lo cierto es que, con arreglo al propio artículo 4.º de la ley de Presupuestos del Estado de 26 de julio de 1922, prorrogada para el ejercicio económico de 1923-24, en fuerza del Real Decreto de 31 de marzo de 1923, refrendado por el Ministro de Hacienda, Sr. Pedregal, tal limitación rigió hasta que terminó el ejercicio económico de prórroga para el Estado, o sea, hasta 30 de junio de 1924, a pesar de la promulgación del Estatuto municipal de 8 de marzo de este propio año, según así declaró por una interesante sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Supremo de 23 de diciembre de 1933 («Gaceta» del 20 de abril de 1935).

El Estatuto municipal, entre los ingresos de los Ayuntamientos con carácter también general, al igual que el Real Decreto de 13 de marzo de 1919, estableció el arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos, con la limitación establecida por el artículo 430, o sea, la de que, los ingresos del mismo, debían estar legal y especialmente asignados al fomento de la construcción de viviendas y al crecimiento del patrimonio del Ayuntamiento con bienes de carácter permanente, limitación que fué dejada sin efecto por el extremo a) del artículo 5.º del Real Decreto de 3 de noviembre de 1928, que modificó, en parte, el contenido de las Haciendas locales, y, por tanto, el libro segundo del dicho Estatuto municipal.

Sin embargo, con este nuevo establecimiento del arbitrio y al igual que se hizo en el Real Decreto de su creación de 13 de

marzo de 1919, no se consiguió distinción alguna entre transmisiones «intervivos» y transmisiones «mortis causa».

Pero, al parecer, la misma mano, ciertamente poderosa, que consiguió injertar el Real Decreto acabado de mencionar estableciendo una situación privilegiada para las transmisiones entre padres e hijos y cónyuges, consiguió también modificar, en idéntico sentido, el Estatuto municipal, en la parte del mismo que regulaba este arbitrio. Esto se consiguió en fuerza del mencionado Real Decreto de 3 de noviembre de 1928, modificativo en algunos particularés del Estatuto municipal, ya que este Real Decreto, en el extremo *b*) del mencionado artículo 5.º, dispuso lo siguiente: «... no obstante, en las sucesiones directas entre padres e hijos y en las entre cónyuges, la cuota exigible por este arbitrio no podrá rebasar de la que por impuesto de Derechos reales corresponda a cada uno de los bienes que integran la herencia».

Fíjese bien el lector en que, a pesar de que en primera lectura, este precepto limitativo de la cuantía del arbitrio en las transmisiones entre padres e hijos y cónyuges, parece idéntica a la de la ley del Presupuesto de 1922-23, no es así, pues mientras en ésta se dice que la cuota «no rebasará en ningún caso de la suma que deba pagarse, la cantidad que en concepto de derechos reales satisfagan los herederos al Estado por cada uno de los bienes que integran la herencia», en cambio, en el Real Decreto de 3 de noviembre de 1928 la dicha limitación la establece en el sentido de no poder rebasar la cuota «lo que por impuesto de derechos reales *corresponda* a cada uno de dichos bienes, tope distinto de lo que se pague por derechos reales».

Y en esta misma forma, con esta idéntica limitación, ha sido transportado el arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos al vigente Decreto de Ordenación provisional de las Haciendas locales de 25 de enero de 1946 en su artículo 102, número 2.º.

Por tanto, los preceptos del extremo *b*) del artículo 5.º del Real Decreto de 3 de noviembre de 1928, coinciden en absoluto con el texto legal acabado de indicar del Decreto de 25 de enero de 1946, y, por tanto, la limitación o privilegio que sub-

siste en favor de los padres e hijos y cónyuges, es la de pagar por plus valía, como máximo, de lo *que corresponda* por derechos reales.

III

No son pocas las dificultades que originó el texto escueto de la cuantía del arbitrio, en esta clase de transmisiones, a tenor de la ley de Presupuestos del Estado de 26 de julio de 1922; y no son pocas también las que presenta la aplicación del propio arbitrio con arreglo al texto vigente, a pesar de llevar la limitación una vigencia que data desde la promulgación del Real Decreto de 3 de noviembre de 1928, y por tanto, de dos décadas.

Como la materia es interesante, conviene conocer el alcance jurídico de ambas normas:

Indudablemente, el párrafo 3.º del artículo 4.º de la ley de Presupuestos del Estado de 26 de julio de 1922, señaló un tope bien preciso: lo pagado por derechos reales por cada uno de los bienes de la herencia. Sólo una duda ofreció la aplicación de este texto legal: la de si en el indicado tope también venía comprendido lo pagado por las construcciones que existían en el inmueble objeto de trasmisión.

Si se tiene en cuenta que el precepto de la dicha ley de Presupuestos, en la aplicación del arbitrio, se apartaba completamente de las normas propias del arbitrio, era sostenible que en el mencionado tope podía también venir incluido el importe de lo pagado por las edificaciones, a pesar de que la plus valía siempre hace referencia al terreno exclusivamente.

Que sepamos sólo una sentencia del Supremo se definió con referencia a este importante particular, o sea, la de la fecha 19 de junio de 1934 («Gaceta» del 24 de agosto de 1935), la cual lo ha hecho en el sentido de que en esta clase de liquidaciones no debe computarse para la fijación del tope el valor de los edificios, a cuyo efecto declara «que al hablar la ley de los bienes que integran la herencia se refiere tan sólo a aquellos que son objeto del gravamen, o sean los *terrenos*, palabra que en su sentido gramatical equivale a sitios o espacios de tierra».

En este sentido es también muy interesante una sentencia dictada por el Tribunal económico administrativo de Madrid, de fecha 22 de noviembre de 1929, pronunciándose en el último de los indicados supuestos, cupo contenido en la parte pertinente dice así:

«Considerando, que dada la índole y esencia del arbitrio de plus valía, éste no puede recaer más que sobre el valor del terreno incrementado por el transcurso del tiempo, en manera alguna es justo que se tome como base el valor de lo edificado y el área del mismo, porque aparte de naturalizar la fisonomía propia de este arbitrio, se haría de muy distintas condiciones aquellos herederos que únicamente recibieran de la herencia solares, de los que heredan edificios construídos, puesto que aplicándoseles a ambos el mismo tipo de liquidación, sin embargo la base resultante había de ser muy distinta al tomar en consideraciones el valor de lo edificado, doctrina ésta reconocida en recientes sentencias del Tribunal provincial de lo contencioso-administrativo de esta Corte».

Por tanto, durante el período de vigencia de la ley de Presupuesto del Estado de 26 de julio de 1922, que tuvo una duración hasta de 30 de junio de 1924, en las liquidaciones «mortis causa» del arbitrio prevaleció el criterio sustentado por la dicha sentencia del Supremo y del Tribunal económico administrativo provincial de Madrid, de no ser computable lo pagado por las construcciones.

Esta determinación del alcance del citado artículo 4.º de la mencionada ley de Presupuestos es necesario recordarlo, al objeto de fijar, a su vez, el nuevo alcance que para esta misma clase de transmisiones vino a señalar el Real Decreto de 3 de noviembre de 1928, y que, fielmente, ha transcrito el vigente Decreto de Ordenación de las Haciendas locales de 25 de enero de 1946.

Conforme se ha visto, el léxico que ha empleado el legislador al señalar el nuevo tope en estas transmisiones, no es el mismo que el de la dicha ley de Presupuestos del Estado.

Según ésta, la cuota no podía rebasar de lo que debía pa-

garse por derechos reales, y según el Decreto vigente no puede rebasar de lo *que corresponda* por derechos reales.

Con esta diferencia de expresión en el lenguaje, ¿ha querido la ley señalar una norma distinta?

Si la contestación es negativa, resulta evidente que las liquidaciones por el arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos, después del cambio de lenguaje operado en fuerza del artículo 3.º del Real Decreto de 5 de noviembre de 1928, debe seguir efectuándose con arreglo a la misma norma, o sea, formando las liquidaciones normalmente, por las reglas del arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos, en cuanto a los que son objeto de la transmisión; y una vez conocida la cuota, si ésta es superior a lo que el mismo terreno ha pagado por derechos reales al Estado, procede reducirla hasta igualarla en absoluto.

Pero si por el contrario la ley, es decir, el número 2.º del artículo 102 del Decreto de las Haciendas locales como antes el Real Decreto de 1928 ha querido decir una cosa distinta precisa *adivinar* lo que ha querido decir el legislador.

Colocada la cuestión en este terreno, se impone examinar gramaticalmente el nuevo redactado del texto legal que regula estas transmisiones «mortis causa», y, por tanto, examinar la que significa el vocablo *corresponda* como expresión del tope de tales transmisiones.

«Corresponder», según el Diccionario de la Lengua Española, en su primera acepción, significa «pagar con igualdad, relativa o proporcionalmente, afectos beneficios o agasajos; y en su tercera acepción significa tener proporción una cosa con otra».

Es de estimar que para el análisis del alcance del texto que estamos examinando, la última acepción gramatical es la más apropiada al caso, y que, por tanto, la cuestión debe resolverse en el sentido de que la cuota de plus valía ha de ser *proporcional* a la de derechos reales.

Por «proporción», según el propio Diccionario de la Lengua Española, se entiende «disposición, conformidad o corres-

pondencia debida de las partes de una cosa con el todo, o entre cosas relacionadas entre sí».

Mas como sea que el arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos no es esto, ya que no es parte del impuesto de derechos reales, pues bajo el punto de vista de derecho fiscal es una cosa distinta, resulta difícil, por demás, poner en claro el alcance fiscal del tope actualmente existente en las liquidaciones «mortis causa» del arbitrio bajo el punto de vista gramatical, norma de interpretación que siempre emplea el Tribunal Supremo, según ya se ha visto en la sentencia citada de 19 de junio de 1934 y en muchas otras sentencias, siendo las otras recientes las de 4 de febrero de 1947, la de 28 de abril del propio año y últimamente la de 22 de octubre de 1949, recomendándose especialmente la primera de estas tres, por tratarse de un caso de fijación gramatical del alcance fiscal de un tributo.

En vista de esta dificultad de *descubrir* gramaticalmente el sentido del texto objeto de estos comentarios, precisa hallar otra solución de *correspondencia*.

Consiste ésta en buscar aquella proporcionalidad, aquella paridad, si se quiere, entre el impuesto de Derechos reales como determinante de tope, y el de plus valía mediante *formular las liquidaciones con arreglo a las normas de derechos reales, pero sin desconocer la esencia del arbitrio dicho de plus valía, o sea, sin desconocer la base del mismo, que es, y debe ser siempre, el incremento de valor*. De tal forma, se establece una *correspondencia* entre ambos impuestos, sin desnaturalizar el arbitrio, acatando al efecto aquella acertada declaración del Supremo contenida en su sentencia de fecha 29 de septiembre de 1926, inspirada en la anterior de 20 de marzo de 1907, según la cual «con arreglo a lo consignado en la ley de Contabilidad, de 1.º de julio de 1911, los preceptos de índole fiscal deben estimarse siempre con criterio restrictivo, sin interpretación que los amplien *ni exenciones que los desnaturalicen*».

Según esta norma, que va tomando una cierta preponderancia para la liquidación del arbitrio, se fija ante todo el incremento de valor del terreno, tomando como precio de la última

transmisión, no el que conste precisamente en la tabla o índice de valores trienal, o en la escritora, si para la liquidación se acepta este precio usándose de la facultad contenida en el número 3.º del artículo 101 del Decreto de Ordenación de las Haciendas locales, sino *el real* del terreno mediante la necesaria investigación a tenor de lo prevenido en el artículo 169 del Reglamento del impuesto de Derechos reales de 7 de noviembre de 1947, según el cual los liquidadores del impuesto tienen la facultad y el deber de promover las necesarias investigaciones, a cuyo efecto pueden reclamar los datos, noticias y documentos necesarios de los particulares, Autoridades y funcionarios de cualquier orden, al amparo de cuyo precepto, actualmente, los abogados liquidadores practican indagaciones encaminadas a conocer el verdadero valor de los terrenos afectados por las transmisiones que liquidan.

Por tanto, se fija el precio o valor corriente en venta del terreno en la última transmisión por las normas del impuesto de Derechos reales del cual se hacen las deducciones que proceden por liquidación normal de plus valía, como también se fija el valor del propio terreno en la anterior transmisión, a tenor de las normas que señala en el número 3.º del artículo 100 del Decreto de 25 de enero de 1946, en forma que, una vez fijados ambos precios, se conozca el incremento del valor experimentado por el terreno, el cual también ha de ser objeto de las deducciones que correspondan según las liquidaciones de tipo normal.

Y conocido este incremento de valor del terreno, se forma la cuota a pagar, aplicando el mismo idéntico coeficiente al que ha servido para la liquidación del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes por el mismo terreno, o sea, los diversos coeficientes, que según la cuantía total de la herencia señalan los epígrafes 29 y 33 de la tarifa que acompaña a la ley de texto refundido de 7 de noviembre de 1947.

Y la cuota que resulta es la aplicable, sin que haya de ser objeto de comparación alguna que pueda motivar una reducción.

Con arreglo a este procedimiento de liquidación, se consi-

gue la debida «correspondencia» entre los impuestos de Derechos reales y el de transmisión de los terrenos, sin alterar fundamentalmente la esencia del arbitrio, pero consiguiendo una positiva ventaja para el contribuyente, que es lo que se ha propuesto el legislador.

IV

No quedaría completo este estudio sin decir algo a manera de crítica con referencia al régimen de privilegio que en España ha sido aplicado a la plus valía, en las transmisiones «mortis causa», del cual lo menos que puede decirse es que constituye una mutilación de las esencias del arbitrio.

La técnica germana en el último tercio del siglo XIX fué la que perfiló el arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos, formulando aquella contundente separación entre plus valía «merecida» y plus valía «inmerecida», entendiéndose por la primera aquella que era debida a los esfuerzos del propietario en el mejoramiento de terreno, y, por la segunda, o sea, la «inmerecida» aquella otra que se producía mediante el esfuerzo ajeno.

Y así, apareció este arbitrio en la legislación alemana bajo diversas formas y aspectos, ya como impuesto estatal, ya como municipal, llegándose a implantar en algunos Estados como cuota en participación, distribuyéndose entre el Municipio, las Mancomunidades y el Estado, o sea, con participación de todos aquellos organismos cuyas actividades influían en el incremento de valor «inmerecido» de los terrenos.

En España, el primero que intentó introducir la plus valía, ciertamente con carácter estatal, fué el Ministro de Hacienda don Gabino Bugallal en 1915, en un proyecto de ley como formando parte de los Presupuestos del Estado para el nuevo ejercicio económico, el cual justificó su intento (ya que no llegó a traducirse en ley el proyecto) en la necesidad de hacer objeto de tributación los aumentos de valor de los terrenos que *no tiene su origen en el esfuerzo o en los gastos realizados por los propietarios, sino en la actividad social.*

Y poco después, don Santiago Alba, también como Ministro de Hacienda, en 5 de junio de 1916 presenta a las Cortes todo

aquel programa económico y financiero que tampoco llegó a prosperar, del cual formaba parte con carácter estatal el impuesto de plus valía *por responder a un principio de justicia social*.

Si esta razón de ser del arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos, es evidente que no queda justificada, con arreglo a un principio de justicia tributaria, el beneficio que a partir de la ley de Presupuestos del Estado de 26 de julio de 1922 existe en España en orden al mencionado arbitrio en las transmisiones entre padres e hijos y cónyuges, ya que en estos casos los herederos efectúan un lucro en perjuicio de la Sociedad, con desconocimiento del principio de derecho que declara que el lucro es honesto cuando no daña a otro.

Con lo dicho no se quiere significar el deseo o conveniencia de que desaparezca de nuestra legislación el mencionado privilegio, que ya tiene más de un cuarto de siglo de existencia, salvo el paréntesis habido entre la promulgación del Estatuto municipal 1924 y el Real Decreto de 3 de noviembre de 1928.

Hay quizás una razón que en parte puede alterar la subsistencia del mismo: la de que, en tanto el devengo de la plus valía en las transmisiones «intervivos» es hija, o consecuencia de un acto voluntario, en cambio en las transmisiones «mortis causa» el hallarse el contribuyente agobiado por el propio pago no es un acto voluntario, sino fortuito, si bien con la atenuante, que no es poca cosa, de que, *a título lucrativo*, pasa a ser propietario o usufructuario de un terreno.

No es propósito de este estudio profundizar este aspecto de la materia, pero sí precisa poner de manifiesto, si es que el legislador quiere mantener el privilegio que precise, que concrete bien el alcance del mismo, dando el debido desarrollo al contenido del número 2.º del artículo 102 del Decreto de Ordenación provisional de las Haciendas locales, según el cual, en las sucesiones entre padres e hijos, y en las entre cónyuges, la cuota exigible no podrá rebasar de la que por el impuesto de Derechos reales corresponda a cada uno de los bienes que integran la herencia.

FERNANDO SANS BUIGAS