

La cuota máxima por Plus Valía en las transmisiones directas entre padres e hijos y entre cónyuges

Es esta una cuestión de gran interés para los Ayuntamientos, tanto por la disminución que supone en el rendimiento del arbitrio la aplicación del precepto contenido en el artículo 102 del Decreto de 25 de enero de 1946, impidiendo que la Administración municipal tome la parte que le corresponde en los incrementos de valor producidos en los terrenos, cuanto porque constantemente se plantean cuestiones litigiosas en las que se ven implicados los Ayuntamientos, produciéndose así gastos para la Administración municipal.

La redacción del precepto mencionado es un semillero de problemas jurídicos, ya que pudiera afirmarse que no hay frase del mismo que no plantee cuestiones de interpretación. Pero ahora vamos a limitar nuestro estudio a los problemas que se suscitan en la última parte de la disposición contenida en el párrafo segundo del artículo 102 del Decreto de 25 de enero de 1946, como antes en el apartado b) del Real Decreto-ley de 3 de noviembre de 1928, que dice así: *La cuota exigible para este arbitrio no podrá rebasar de la que por impuesto de Derechos reales corresponda a cada uno de los bienes que integran la herencia.*

Es necesario consignar, ante todo, que el precepto transcrito resulta totalmente incongruente con el impuesto municipal de Plus Valía. Y seguramente por estimarlo así el Estatuto Municipal, que en la parte de Hacienda fué redactado con un cuidado y con un conocimiento de la materia verdaderamente extraordinarios, for-

mando un cuerpo coherente con sólo una directriz y un espíritu, lo eliminó de sus disposiciones, ya que con anterioridad al mismo, y a virtud de la Ley de Presupuestos de 26 de julio de 1922, se hallaba vigente, aun cuando con una redacción algo distinta de la actual.

La incongruencia antes mencionada se pone de manifiesto con sólo pensar que el impuesto municipal de Plus Valía grava única y exclusivamente los incrementos de valor y, en cambio, el impuesto de Derechos reales grava los bienes al producirse la transmisión, exista o no incremento de valor en los mismos. De manera que si, en efecto, coinciden en algo uno y otro impuesto, municipal y estatal, es en que se producen con ocasión de la transmisión de dominio de los bienes, pero tienen una base impositiva bien distinta. Es decir, que un bien al transmitirse «inter vivos» o «mortis causa» queda de todos modos sujeto al impuesto de Derechos reales, mas puede no estarlo en lo que se refiere al impuesto municipal de Plus Valía.

Pretender, pues, aplicar los tipos del impuesto de Derechos reales con ocasión de la exacción del arbitrio de Plus Valía es una incongruencia que debe desaparecer. Si se quiere favorecer el patrimonio familiar con ocasión de las transmisiones entre padres e hijos y entre cónyuges podría buscarse una fórmula mucho más congruente, por ejemplo, bonificando en determinados porcentajes las cuotas que resultasen una vez liquidado el arbitrio de Plus Valía de acuerdo con las disposiciones propias de éste. Aunque creemos que la pureza doctrinal del arbitrio de Plus Valía no puede permitir tales bonificaciones, por cuanto si se asienta en que el Ayuntamiento debe percibir una porción del aumento de valor que la colectividad ha producido en los terrenos, no debe hacerse diferencias en cuanto a si la transmisión se ha producido inter vivos o mortis causa, o si ha sido uno u otro el causante. Según el incremento de valor, debe tomar la Administración municipal su parte.

Limitando nuestra atención a la porción transcrita del precepto, podemos apreciar dos problemas destacados:

- a) *Si se debe aplicar el tipo impositivo de Derechos reales a*

la totalidad de la finca para determinar la cuota tope, o si debe sólo aplicarse al valor del suelo.

b) *Si el tipo impositivo de Derechos reales ha de aplicarse al valor del suelo desnudo o al incremento de valor.*

En relación con el primer problema apenas si hoy existe discrepancia (aunque durante bastante tiempo fué cuestión muy oscura), pues se admite ya casi unánimemente que no puede tomarse como base para determinar la cuota tope el valor de la finca, sino solamente el suelo desnudo, habida cuenta de que, en realidad de verdad, el vuelo no entra para nada como factor en el impuesto municipal de Plus Valía y, por tanto, debe desecharse el tomar como cuota tope la que corresponda a toda la finca, sino sólo al suelo sin edificación.

Mucho más enconada es la controversia que se suscita en relación con el problema contenido en el punto b).

La sentencia de 19 de junio de 1934 estableció que para liquidar el arbitrio debía partirse «del valor que como actual dió al suelo el Ayuntamiento en el expediente administrativo», sin que pueda enervarse esta categórica afirmación argumentando que el Tribunal se limitó aquí a dictar una sentencia de acuerdo con lo pedido por el actor, puesto que no hubiera podido otorgarlo si tal concesión lleva implícita una interpretación contraria a la que debía mantenerse en rectos principios de hermenéutica. Así, pues, según esta sentencia del Tribunal Supremo, la cuota se hallaría aplicando el tipo impositivo de Derechos reales al valor actual que fije el Ayuntamiento al terreno.

Ultimamente la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 1949 parece apartarse de esta tesis para venir a establecer como cuota tope la que resulte de aplicar el tipo impositivo por el que se liquidó el impuesto de Derechos reales al aumento de valor del terreno.

La sentencia mencionada establece los siguientes Considerandos:

«Considerando: Que, creado por Real Decreto de 13 de marzo de 1919 el arbitrio sobre incremento de valor de los terrenos sitos en el término municipal, que los Ayuntamientos pueden im-

poner con carácter ordinario para cubrir las atenciones de sus presupuestos, e incorporados al Estatuto Municipal a tenor de cuyo artículo 422 y demás normas contenidas en la misma sección octava, el incremento consiste en la diferencia en más entre el valor corriente en venta del terreno en la fecha en que se transmite el derecho al mismo con respecto al dicho valor en la de su adquisición inmediata anterior, en las que termina y empieza a contarse, respectivamente, el período de imposición y la exacción de tal gravamen ha de efectuarse aplicando al incremento que es su base, el tipo impositivo fijado en la correspondiente Ordenanza, fué publicado el Real Decreto de 3 de noviembre de 1928, ratificado con fuerza de Ley por la de 15 de abril de 1932, disponiendo en su artículo 5.º que el tipo de imposición en el arbitrio de Plus Valía podría llegar al 25 por 100, no obstante lo cual en las sucesiones directas entre padres e hijos y entre cónyuges la cuota exigible no podrá rebasar de la que corresponda a cada uno de los bienes que integran la herencia, y se plantea en el recurso como única cuestión a resolver, si la limitación establecida ha de aplicarse en el sentido de que no puede percibir el Ayuntamiento recurrente en concepto de arbitrio mayor cantidad de la que corresponda tributar por Derechos reales, en cuanto al aumento de valor del terreno de la finca transmitida, como sostiene el acuerdo recurrido, o si, por el contrario, puede liquidar dicha Corporación como cuota máxima de Plus Valía, una cantidad igual a la que corresponde liquidar por Derechos reales en la transmisión total del inmueble.

Considerando: Que los términos en que aparece redactado el discutido precepto, excluyen la interpretación que por la parte actora apelante se le da en apoyo de su tesis, según la cual, la cuota de Plus Valía puede llegar a ser igual, como cuota tope, a la correspondiente por Derechos reales sobre la totalidad del inmueble a que se refiere el incremento de valor del terreno, ya que para entenderlo así, sería menester que al señalar la cuota máxima, hubiese expresado el precepto que era tal, la que corresponda al terreno de que se trata, mas si dice que lo es, la que corresponda a cada uno de los bienes que integran la herencia, es evi-

dente que se quiso establecer como comparación la cuota correspondiente a la herencia en general y no al terreno respectivo, es decir, que el verdadero sentido y alcance de la disposición motivo de la controversia revela, sin duda, que, a efectos de la limitación que nos ocupa, ha de tenerse en cuenta que en la misma proporción en que esté la cuota satisfecha por el impuesto de Derechos reales por el valor de la herencia, debe estar la cuota a satisfacer por Plus Valía en relación con el incremento de valor de los terrenos, que constituye la base fiscal del arbitrio a que la limitación se refiere, interpretación avalada por la sentencia de esta Sala que se cita en los vistos de la presente, en que se declara que al fijar el legislador en las transmisiones de padres e hijos (supuesto del pleito actual) y entre cónyuges, un límite o tope máximo que prohibió rebasar con motivo de la determinación del arbitrio, hay que entender que su finalidad no era ciertamente alterar la base impositiva sobre que descansa, sino, respetándola, establecer una medida de contención para su pago, otorgando así un beneficio que podría resultar ilusorio si a su amparo hubiera de sujetarse al gravamen, no sólo el incremento de valor del terreno, sino el del suelo o edificación, dando a la frase «a cada uno de los bienes que integran la herencia» una extensión que desnaturaliza el arbitrio.

Considerando: Que a esta recta inteligencia del repetido precepto se atuvo el Tribunal Económico-Administrativo Provincial, que al declarar en su acuerdo, confirmado por la sentencia apelada, que la cuota liquidada por el arbitrio de Plus Valía en la transmisión de referencia no puede rebasar de la correspondiente del impuesto de Derechos reales, resultante de aplicar al incremento de valor de los terrenos transmitidos el tipo liquidado por dicho impuesto, reconociendo a los herederos interesados el derecho a la devolución de lo satisfecho de más en su caso, se funda en que no existiendo en la práctica de la liquidación por Derechos reales cuotas relativas a cada uno de los bienes que integran la herencia, sino un tipo y una cuota dentro de una sucesión directa, por lo que la frase comparativa «a cada uno de los bienes que la integran» no debe tomarse en el sentido de par-

tes, sino en el global o de conjunto (todos y cada uno), pues en otro caso se desvirtuaría el propósito de proporcionalidad fiscal previsto por el legislador entre el impuesto y el arbitrio para tales sucesiones, llegando el caso de liquidar este último sobre la base del incremento de valor del terreno sujeto al gravamen, luego de haberse determinado por la competente oficina gestora el tipo correspondiente del impuesto de Derechos reales, no cabe hacer otra cosa que aplicarlo a la base imponible del arbitrio, y el resultado que se obtenga representará la cuota máxima que no puede rebasarse en la liquidación.

Considerando: Que por los fundamentos precedentes procede confirmar la sentencia apelada, sin imposición de costas por no estimarse temeridad ni mala fe en este caso.»

Esta sentencia no resulta diáfana, y por eso puede surgir la duda de si el Tribunal Supremo ha sufrido una imprecisión terminológica cuando habla del incremento de valor de los terrenos, o si, por el contrario, ha querido establecer como base de liquidación a los efectos de determinar la cuota tope por Derechos reales el aumento de valor que en cada caso se aprecie.

La primera hipótesis parece confirmarse en la última parte del segundo considerando al citar la sentencia anterior de 19 de junio de 1934, donde insiste en que de ningún modo puede admitirse la interpretación de que se fijase la cuota tope teniendo en cuenta la totalidad de la finca, es decir, suelo y vuelo, puesto que en tal caso el beneficio otorgado por el legislador «podría resultar ilusorio si a su amparo hubiera de sujetarse al gravamen no sólo el incremento de valor del terreno, sino el del vuelo o edificación». Y aun cuando introduce aquí la locución «incremento de valor del terreno», sin embargo lo fundamental que trata el Tribunal de declarar es que no se puede tomar la construcción juntamente con el suelo para determinar la cuota tope.

Sin embargo, de lo dicho en el tercer considerando, que resulta un poco oscuro, parece que el T. S. acepta la tesis de que debe aplicarse el tipo impositivo de Derechos reales al *incremento* de valor del terreno, aunque no resulta muy claro el razonamiento por el que llega a establecer el que se tome como base para de-

terminar la cuota límite el tipo impositivo de Derechos reales aplicándolo a la base imponible del arbitrio de Plus Valía, que es el incremento de valor.

Con todos los respetos que merece el T. S., no podemos compartir la interpretación que se da al precepto y que viene a representar una enorme disminución, sin base legal, en la exacción del arbitrio de Plus Valía.

Es preciso insistir en la incongruencia de haberse introducido un precepto como el que se está interpretando, y partiendo de esta incongruencia no podemos hacer un razonamiento que pretenda asentarse sobre los principios teóricos conforme a los cuales se desarrolla el impuesto municipal de Plus Valía, pues siendo incongruente e inadecuado tal precepto ha de procurar aplicarse, como todo precepto excepcional, y más si es extravagante e impropio de la teoría general de la institución donde se ha incardinado, con el mayor rigor literal. Proceder de otro modo sería añadir a la primera incongruencia, y al quebranto notorio que de tal precepto se deriva para una recta aplicación de los principios doctrinales del arbitrio de Plus Valía, nuevas incongruencias, amén de los perjuicios económicos que entrañaría para los Ayuntamientos, cuya participación en los aumentos de valor de los terrenos transmitidos entre padres e hijos y entre cónyuges ya ha sido grandemente disminuída con el precepto en cuestión, aplicado en sus términos literales.

Si la cuota exigible por Plus Valía, según dice el precepto, no ha de poder rebasar de la que corresponda por impuesto de Derechos reales a cada uno de los bienes que integran la herencia, resulta ficticio plantear un problema como el de que se trata. Con no rebasar el importe de lo que hubiera de satisfacer, es decir, de lo que corresponda por impuesto de Derechos reales al bien inmueble que se ha de liquidar por Plus Valía, está cumplido el precepto. Es cierto que la base imponible en el impuesto de Plus Valía es el incremento de valor, y por eso entendemos que de otorgar alguna bonificación en favor del patrimonio familiar debía girar sobre la cuota liquidada una vez establecido el incremento de valor y aplicado el porcentaje que correspondiese, pues esto sería

lo razonable en una congruente aplicación doctrinal del impuesto de Plus Valía. Pero tal base impositiva es sólo de aplicación cuando la liquidación se practica conforme a las normas de Plus Valía, y no cuando se trata de aplicar un precepto extraño al impuesto que no autoriza tal interpretación.

Una correcta actuación en orden a la práctica de la liquidación impone llevarla a cabo primeramente, de acuerdo con las normas del impuesto de Plus Valía; después, cuando se trata de sucesiones directas entre padres e hijos o entre cónyuges, aplicando el tipo impositivo por el que se han liquidado los Derechos reales al valor del terreno de que se trata; y si la cuota resultante es inferior a la que alcanzaba la liquidación de Plus Valía, entonces habría de exaccionarse la que resulte de aplicar el tipo impositivo de Derechos reales al valor del suelo. Así no se rebasa nunca la cuota que hubiera correspondido por impuesto de Derechos reales al terreno y se cumple de ese modo el precepto en cuestión.

Para poner de manifiesto las diferencias que se producen aplicando el precepto de referencia conforme a los procedimientos que se discuten, véase el siguiente supuesto:

Supongamos que se trata de la transmisión de un inmueble a favor del cónyuge superviviente e hijos, cuyo suelo y vuelo se ha estimado en inventario en 7.501.728 pesetas.

Esta finca habría satisfecho por Derechos reales, si los tipos impositivos hubieran sido una mitad al 0,70 y otra mitad al 5 por 100, la cantidad total de 213.799,24 pesetas.

A efectos del impuesto de Plus Valía supongamos que el suelo vale lo siguiente:

Valor anterior	500.324,13 pts.
Valor actual	2.625.432,— »
	<hr/>
Incremento de valor	2.125.101,87 »

Representando este incremento más del 100 por 100 le corresponde el tipo del 25 por 100 y, por tanto, una cuota a satisfacer por Plus Valía de 531.276,95 pts.

Bonificación artículo 102, Decreto 25 enero de 1946, tomando como base el *valor* del terreno, que es

$$\begin{array}{rcl} 1/2 \text{ al } 0,70 \text{ por } 100 & = & 9.189,— \\ & & 74.824,80 \text{ pts.} \\ 1/2 \text{ al } 5 \text{ por } 100 & = & 65.635,80 \end{array}$$

Aplicando la interpretación que rechazamos, tomando como base el *incremento de valor*:

$$\begin{array}{rcl} 1/2 \text{ al } 0,70 \text{ por } 100 & = & 7.437,86 \\ & & 60.565,55 \text{ pts.} \\ 1/2 \text{ al } 5 \text{ por } 100 & = & 53.127,69 \end{array}$$

Resulta, pues, de los datos antes mencionados, que si la liquidación hubiera tenido lugar con arreglo al módulo establecido para liquidar el impuesto de Plus Valía, la cuota hubiera ascendido a 351.276,95 pesetas, y esta cuota quedaría reducida a 74.824,80 pesetas aplicando el tipo impositivo sobre el valor actual y a pesetas 60.565,55 en el caso de aplicar el 0,70 por 100 a la mitad y el 5 por 100 a la otra mitad sobre el incremento de valor.

No es preciso poner de manifiesto la enorme diferencia que representan dichas liquidaciones y la incongruencia de que, debiendo tomar la Administración municipal en el incremento de valor una parte que representa 531.276,95 pesetas, sólo pueda exaccionar 74.824,80 pesetas, que se verían reducidas a 60.565,55 pesetas si se aplicase la tesis que parece mantener el Tribunal Supremo.

Y aún se pone más de relieve la improcedencia de tal interpretación teniendo en cuenta que el legislador redujo la cuota por comparación con la que habría de satisfacer en impuesto de Derechos reales; y mientras por éste habrá satisfecho el contribuyente la cantidad de 213.799,24 pesetas, por Plus Valía no satisfará más que una tercera parte de esta cantidad, no obstante la diferencia de sus bases impositivas, ya que mientras el impuesto municipal de Plus Valía no hace más que tomar una participación del mayor

valor del terreno, el impuesto de Derechos reales grava la transmisión del inmueble haya o no incremento de valor.

* * *

Cuando ya estas líneas estaban redactadas llega a mis manos la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 1950, en la que ha sido ponente el ilustre Magistrado don Pío Ballesteros, destacada figura entre nuestros actuales publicistas de derecho fiscal, sentencia que, en sus considerandos, vuelve por los fueros de una interpretación adecuada del precepto que comentamos. Dice así:

«Considerandos de la sentencia apelada:

«Primero.—Que el arbitrio de «Plus Valía» creado por el Real Decreto de 13 de marzo de 1919 fué establecido tan sólo sobre el incremento de valor de los terrenos, entendiéndose por tal, según el apartado c) del artículo 1.º de la diferencia en más entre el valor corriente en venta de los mismos en la fecha de su adquisición y el que tuvieren en la de su enajenación o venta, el principio y fin del período cuando se tratare de la tasa de equivalencia; pero sin comprender ni el valor originario ni en su valor actual el de las edificaciones existentes en dichos terrenos, con la deducción del valor de las mejoras permanentes realizadas en el inmueble durante el tiempo a que dicho período se refiera, y subsistentes en la fecha en que nazca la obligación de contribuir cuantas contribuciones especiales, de las referidas en el Real Decreto de 31 de diciembre de 1917, se hayan devengado por razón del suelo en el mismo período y los gastos necesarios de la adquisición y de la enajenación que hubieren pesado sobre el actual enajenante, incluso los procedentes del impuesto de Derechos reales, juntamente con las correspondientes a los liquidadores.

»Segundo.—Que al incorporarse este arbitrio al Estatuto Municipal, por su artículo 422, continuó y continúa actualmente con las modificaciones que en el mismo se hicieron, relativas a los tipos de gravamen que fueron reducidos, y a la supresión de las deformaciones que los intereses particulares introdujeran posteriormente; pero sin que ninguna de ellas afectaran en lo más mínimo a las edificaciones, y así viene también a confirmarlo el Real Decreto

de 3 de noviembre de 1928, convalidado por la Ley de 15 de abril de 1932.

»Tercero.—Que reiteradamente viene declarando este Tribunal que la base imponible por este arbitrio está reducida única y exclusivamente al incremento de valor de los terrenos, y que el artículo 5.º al disponer que en las sucesiones directas entre padres e hijos y entre cónyuges la cuota exigible no pueda rebasar nunca la que por impuestos de Derechos reales corresponda a cada uno de los bienes que integran la herencia, sólo ha querido referirse al valor de los terrenos, y no al de la totalidad de los mismos; y, por tanto, declarado así, como ha sido por el Tribunal Económico-Administrativo en la reclamación impugnada, y consentido por el Excmo. Ayuntamiento de B. la jurisdicción contencioso-administrativa no tiene porqué entrar siquiera en el fondo del recurso que en la vía gubernativa se promovió por la actora en el presente juicio.

»Cuarto.—Que la cuestión queda reducida a decidir, si el límite representado por el importe de la cuota satisfecha por el impuesto de Derechos reales correspondiente a cada uno de los bienes que integran la herencia ha de entenderse sobre lo satisfecho, por este último concepto, por la totalidad del valor del terreno correspondiente a dichos bienes, o sólo por el valor del incremento de éste en el período comprendido entre una y otra transmisión; y

»Quinto.—Que el tope establecido para fijación de las cuotas que han de satisfacer no puede ser la cantidad satisfecha por los Derechos reales sobre el incremento de valor de los terrenos, sino la totalidad de lo pagado por éstos; concepto aquél bien distinto de la base imponible, puesto que de haber sido aquella la intención del legislador, más o menos claramente la hubiera dispuesto, y así se ve que de la misma manera que quiso que el arbitrio sólo se gravara sobre la superficie o suelo, al beneficiar a los cónyuges y herederos directos, con la limitación del artículo quinto del Real Decreto-ley antes aludido, no habló para nada de dicho incremento, sino de los bienes de la herencia, entendiéndose por tales, a este respecto, el terreno; y por ello, el fallo recurrido aplicó con acierto

la tan repetida disposición y debe ser confirmado en todos sus extremos, sin que deba hacerse pronunciamiento alguno sobre costas.»

Considerandos del Tribunal Supremo :

«Considerando : Además, que no cabe olvidar son bases distintas la del Impuesto de Derechos reales que opera sobre el valor de la finca total en transmisión y la del Arbitrio aquí discutido en que es la diferencia de valor alcanzada a través del período impositivo, y que se halla comparando la evaluación inicial y la final ; lo que unido a la rápida variedad progresiva de tipos tributarios puede conducir a que resulte más alta la cuota girada por el Arbitrio que la devengada por razón del impuesto estatal, circunstancia que es la que para determinados casos ha querido impedir la Ley estableciendo cuota tope de la obligación municipal correspondiente.

»Considerando : También, que no debe confundirse el concepto simple de cuota que expresa el deber liquidado a cargo del sujeto pasivo del gravamen, con lo que en algunas leyes tributarias se denomina cuota de tarifa, que es simplemente el tipo tributario aplicado en ciertas definiciones a las legales de la base, sobre todo cuando no se fijan con respecto a cantidades de dinero.»

Creemos que la interpretación dada por esta Sentencia al precepto comentado marcará definitivamente el camino en la aplicación de una norma que tantas controversias ha encendido, aunque mucho mejor sería que el precepto desapareciera al llevarse a cabo la definitiva redacción de la Ley Municipal.

N. RODRÍGUEZ MORO,

Doctor en Derecho