

La liquidación de la «tasa de equivalencia» a las Sociedades civiles y mercantiles

por

JESUS GONZALEZ PEREZ
Catedrático de Derecho Administrativo

SUMARIO: I. *Introducción.*—II. *Planteamiento del problema.*—III. *El principio de irretroactividad y la liquidación de la tasa de equivalencia:* A. El principio de irretroactividad. B. «La liquidación de la «tasa de equivalencia».—IV. *Interpretación del artículo 516 de la Ley de Régimen local y de su disposición transitoria octava.*—V. *Doctrina del Tribunal Supremo.*

I. INTRODUCCIÓN

Al promulgarse la Ley de 3 de diciembre de 1953 y aplicar el arbitrio de plus valía en su modalidad de «tasa de equivalencia» a los terrenos de las Sociedades civiles y mercantiles y personas jurídicas de toda clase que no tuvieren término prefijado de duración o lo tuvieren de duración indefinida o superior a diez años, se pensó en la conveniencia de dictar una disposición aclaratoria que dejare fuera de duda la procedencia de que, al girarse la primera liquidación, se tuviera en cuenta el período impositivo de los diez años anteriores.

No obstante, por estimar que los términos del precepto legal y principios que le informaban eran suficientemente claros, se desistió de dictar aquella disposición aclaratoria. La práctica ulterior ha venido a demostrar, sin embargo, lo útil que la mis-

ma hubiera sido. Pues, en efecto, desde que se promulgó la Ley, una serie de interpretaciones contradictorias han surgido entre los distintos órganos administrativos y jurisdiccionales.

Los Ayuntamientos, interpretando rectamente el precepto legal, al girar sus liquidaciones tenían en cuenta el período impositivo de los diez años anteriores al momento en que la liquidación era girada.

Los Tribunales económico-administrativos provinciales, que tan desigual trato dan a la Hacienda estatal y a la local, al resolver las reclamaciones formuladas, han revocado los acuerdos municipales, por entender que en la primera aplicación del arbitrio sólo podía tenerse en cuenta el incremento de valor desde 1.º de enero de 1954, fecha en que entró en vigor la Ley de 3 de diciembre de 1953. Frente al benévolo y transigente criterio seguido al revisar actos de la Hacienda estatal, los Tribunales económico-administrativos provinciales, una vez más, venían a demostrar su excesivo rigor y desconfianza hacia la actuación de las Entidades locales.

Los Tribunales provinciales de lo contencioso-administrativo, sin embargo, han seguido criterios dispares. Mientras unos confirmaban los acuerdos de los Tribunales económico-administrativos provinciales, otros han revocado aquellos acuerdos y declarado válidos y subsistentes los de los Municipios. Entre estos últimos, puede citarse el Tribunal provincial de lo contencioso-administrativo de Barcelona, cuya sentencia de 20 de enero de 1958, por sentar un irreprochable criterio, ha merecido los elogios de la doctrina (1). Entre los primeros, está el Tribunal provincial de Vizcaya (2).

(1) Cfr. SANS BUIGAS: *La liquidación de la tasa de equivalencia a las nuevas Entidades equiparadas a las de carácter permanente. Comentario a una sentencia que fija criterio*. «Revista Moderna de Administración (Local)», 1958, páginas 98-106.

(2) La sentencia del Tribunal provincial de Vizcaya de 23 de noviembre de 1957, establece la siguiente doctrina: «CONSIDERANDO: Que el discernir los efectos temporales de la Ley de Régimen local en su texto refundido de 24 de junio de 1955, por cuanto se refiere al arbitrio por incremento de valor de los terrenos, pagadero con tasa periódica por las Sociedades civiles y mercantiles, que venían obligadas a su pago en actos transmitivos únicamente desde 13 de marzo

II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

A) El problema que se plantea es el siguiente: Si al hacerse la primera liquidación del arbitrio de plus valía a las Sociedades civiles y mercantiles y personas jurídicas antes referidas, se ha

de 1919, más tarde por el Estatuto municipal en su artículo 429, reformado por el Decreto-ley de 3 de noviembre de 1928, Decreto de 25 de enero de 1945 hasta el Decreto de 18 de diciembre de 1953, constituye un problema interpretativo particular del artículo 516 de la Ley primero citada y de su disposición transitoria octava, en relación con las restantes normas antes dichas.

CONSIDERANDO, cuestión previa esencial el establecer si la Ley de Bases de 3 de diciembre de 1953 y el Decreto de 18 de los mismos mes y año, así como el texto refundido de 24 de junio de 1955, cuando regulan para las Sociedades civiles y mercantiles la modalidad de tasa de equivalencia, son meramente complementarias de las anteriores o marcan un régimen general y uniforme que sólo puede alcanzarse concediéndoles efectos retroactivos o, por el contrario, son normas distintas, principales, y logran la uniformidad pretendida sin aquellos efectos, porque entonces no implicarían carácter retroactivo.

CONSIDERANDO, que abonan la primera estimación: a) la identidad del objeto, que es el gravamen sobre el incremento del valor de los terrenos; b) del sujeto, en cuanto las Sociedades civiles y mercantiles ya estaban adscritas a la imposición que causaban en una u otra forma; c) la posibilidad de simultanear ambas modalidades como apunta el apartado J) del Real Decreto de 13 de marzo de 1919; d) el origen del incremento anterior, aunque se compute al final del período. Más, a) la distinta naturaleza fiscal del incremento en una y otra modalidad, que, siendo uno mismo, se consideraba distinto fiscalmente, pues en la de plus valía, dentro de períodos de treinta años se concentraba el incremento en el instante mismo de la transmisión, por la diferencia de precio entre ésta y la anterior; mientras en la tasa periódica el incremento era calculado por períodos fijos menores, y en ella la posesión misma era la generatriz de la obligación de contribuir; esta consideración fiscal, de fondo, razón de imponer esta modalidad y no la de plus valía, es motivo suficiente para juzgar la inclusión de las Sociedades civiles y mercantiles en esta nueva modalidad, como norma no complementaria, a lo que indirectamente se opuso la jurisprudencia al excluir siempre de la tasa de equivalencia a dichas entidades; b) el mismo carácter no permanente de ellas como sujetos distintos de las otras por su duración; c) la incompatibilidad de simultanear las dos modalidades, puesto que estaban diferenciadas e incluidas respectivamente en una sola modalidad; d) el origen del incremento que en un caso era una transmisión sin fecha fija, y en el otro una data prefijada por la Administración. Y son leyes distintas porque esta doble consideración fiscal envuelve el establecimiento de diversas situaciones jurídico-fiscales, distintas en cuanto a derechos y obligaciones de la Administración y de las Sociedades civiles y mercantiles, por lo que se refiere a declaraciones, períodos, cuantía del arbitrio y pendencia de derechos. Además, puede conseguir la unifor-

de tener en cuenta el período impositivo anterior de diez años, o sólo el que media entre el 1.º de enero de 1954 y la fecha de la liquidación.

B) Los distintos argumentos esgrimidos para afirmar que la primera liquidación sólo puede tener en cuenta el incremen-

midad en el sistema del arbitrio, desde 1.º de abril de 1954, sin necesidad de imponer la tasa de equivalencia desde antes de 1.º de enero de ese año, porque tampoco queda el período anterior sin gravamen para el incremento de los terrenos de esas Sociedades, si bien calculado de otro modo.

CONSIDERANDO, como fuentes interpretativas el título preliminar del Código civil, que trata de las leyes, de sus efectos y de las reglas generales de su aplicación, según enseña repetida jurisprudencia, para ejemplo la sentencia de 5 de octubre de 1901; y son fuentes también las leyes que regulan el régimen local y sus tributos con las disposiciones citadas anteriormente. Más, con carácter general, el artículo 3.º del Código civil sienta el principio de irretroactividad, a no ser que las leyes dispusieran lo contrario, y la jurisprudencia determina que las leyes fiscales no son retroactivas por sentencias de 23 de mayo de 1950, 25 de mayo de 1951, 13 de diciembre de 1953 y 24 de mayo de 1955 y, más concretamente, la de 18 de junio de 1954, que dice no ser retroactiva la Ley de Régimen local. Y estos principios son asimismo aplicables al Decreto de 18 de diciembre de 1953 y al texto refundido de 24 de junio de 1955, que incluyen por vez primera a las Sociedades civiles en el modo de contribuir por tasas periódicas.

CONSIDERANDO, a la luz de los anteriores fundamentos, para ver si las leyes posteriores explícitamente disponen la irretroactividad, el artículo 48 y las disposiciones transitorias primera y segunda del Decreto de 18 de diciembre de 1953 y el artículo 516 con su disposición transitoria 8.ª de la Ley de Régimen local, en su texto refundido, se deduce que los Ayuntamiento deben de incluir a las Sociedades civiles y mercantiles en el arbitrio por incremento de valor de los terrenos en tasa periódica formulando las alteraciones que la repetida inclusión importa en las Ordenanzas, necesarias éstas para reclamar el arbitrio y punto de origen temporal del mismo, es decir, que ordenan la futura exacción. No se opone a este reglado proceso administrativo la afirmación del artículo 516 aducido ni la disposición transitoria octava; porque al desarrollar el artículo 48 del Decreto de 18 de diciembre de 1956, hablen «de períodos regulares y uniformes de diez años computados con carácter general para todas las dichas entidades, desde la fecha en que entrase en vigor la Ordenanza», «y que para las Sociedades civiles y mercantiles se realizará mediante tasaciones generales que comprenden el mismo período que viene establecido para las demás entidades», ya que el repetido artículo 516 añade un número 2 para las Sociedades civiles y mercantiles que vienen sujetas a la tasa de equivalencia, en los períodos establecidos en las Ordenanzas fiscales respectivas —advirtase que al decir respectivas no puede referirse a la de 1.º de abril de 1944 para Sociedades civiles y mercantiles, pues entonces no estaban sujetas a esta modalidad, como literalmente disponía el artículo 105 del Decreto de 25 de enero de 1945 o los 106 y siguientes del de 4 de agosto de 1952—, o sea, que señalaba

to experimentado por los terrenos a partir de 1.º de enero de 1954, pueden reducirse a los siguientes :

a) Las leyes fiscales, como todas las demás, no tienen, en principio, carácter retroactivo, según disposición expresa del artículo 3.º del Código civil.

el principio del periodo de ordenanza de acuerdo con el artículo 217 del último. Decreto dicho de Haciendas locales; y la disposición transitoria octava que tiene por fin «mantener el principio de uniformidad y generalidad del sistema», señala como término de vencimiento primero para las Sociedades civiles y mercantiles el de las demás entidades, aclaración innecesaria si hubiera permitido imponer el tributo en la modalidad de tasa por equivalencia desde el principio del periodo de las demás entidades; y, por contraria razón, señala de que aun comenzado a partir de la Ordenanza en 1.º de enero de 1954, por excepción, permite terminarle antes de los diez años, con el fin de acomodarle al período uniforme y general; y tampoco por una interpretación gramatical de los términos «vienen sometidas», «mismos periodos» que pueden explicarse en el sentido interpretativo sistemático dado antes, porque el «vienen» dicho en 24 de junio de 1955 es exacto también si se considera establecido desde 1.º de enero de aquel año, y «los mismos» quiere decir «periodos de diez años»; además que «vienen establecidos» equivale a decir quedan establecidos o están establecidos en verdadero rigor idiomático.

CONSIDERANDO, cómo de lo expuesto se desprende que el Decreto de 18 de diciembre de 1953 y el texto refundido de 24 de junio de 1955, artículo 516 y disposición transitoria 8.ª no tienen efecto retroactivo, ni por los principios generales ni por disposición explícita; y queda así realizado el estudio de los efectos de estas normas sobre su posible retroactividad, estudio necesario a pesar de lo alegado de que no es un problema de derecho intemporal, sino respecto a una situación jurídica fiscal existente, pues este mismo actamiento, es precisamente uno de los aspectos del llamado carácter retroactivo de primer grado; y sin admitir tampoco la tesis que afirma que no hay retroactividad en la tasa de equivalencia, aunque se establezca en 1.º de abril de 1944, porque los incrementos de valor estaban ya causados antes de 1.º de enero de 1954, pues se parte entonces del supuesto de la explícita manifestación retroactiva del artículo 516 y disposición transitoria 8.ª tantas veces repetida, pues en efecto, estaban ya causados, pero en la modalidad de plus valía pendiente de la transmisión de los bienes, pero no en la tasa de equivalencia, si no queremos incurrir en una petición de principio.

CONSIDERANDO, que al sujetar a las Sociedades civiles y mercantiles al arbitrio de plus valía para fecha posterior al 1.º de enero de 1954, con deducción de las tasas de equivalencia, no es simultanear las dos modalidades sobre el mismo incremento, sino aplicación del principio general del artículo 1876 del Código civil, desarrollado en las disposiciones transitorias primera y segunda de este cuerpo legal como normas orientadoras, por las cuales el acto administrativo anterior la situación jurídica fiscal creada es respetada en sus efectos pendientes, que no obsta al arbitrio por tasa de equivalencia exigible, aunque deba deducirse en el caso de transmisión dentro del período comenzado anteriormente, hasta el término del plazo.

b) La Ley de 3 de diciembre de 1953 empezó a regir el 1.º de enero de 1954, por lo que tener en cuenta una fecha anterior para determinar el período impositivo, implicaría dar a aquella Ley efectos retroactivos.

c) Y sólo podría admitirse la retroactividad si se afirmase expresamente, lo que no se hace en ninguno de sus preceptos.

III. EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD Y LA LIQUIDACIÓN DE LA TASA DE EQUIVALENCIA

A) *El principio de irretroactividad.*

De lo expuesto se desprende que la irretroactividad de las leyes es el punto básico de la argumentación esgrimida en favor de la tesis que afirma que en la primera liquidación de la tasa de equivalencia únicamente se podrá tener en cuenta el incremento de los terrenos durante el tiempo comprendido entre el 1.º de enero de 1954 y la fecha de la liquidación. De aquí la conveniencia de precisar el alcance de aquel principio.

1. La aplicación al Derecho tributario del principio de irretroactividad de las leyes, consagrado en el artículo 3.º del Código civil, ha sido reconocido por reiterada jurisprudencia. Por ejemplo, en sentencia de 6 de junio de 1957, se afirma que si en una ley no se consigna precepto alguno que autorice la retroactividad de sus preceptos, los mismos no son retroactivos.

prescriptivo, momento en que se regirá sólo la tasa de equivalencia, a semejanza de lo establecido en el apartado J) del Decreto de 13 de marzo de 1919 para las entidades que entonces pasaron a la tasa de equivalencia.

CONSIDERANDO, que por el artículo 80 del Reglamento de procedimiento económico-administrativo de 28 de julio de 1924 en la parte dispositiva del Acuerdo del Tribunal económico-administrativo, se han de decidir las cuestiones planteadas y cuantas existan, no parece haberse cumplido exactamente lo dispuesto al hacer alusión a un Considerando para fijar los términos en que ha de hacerse la nueva liquidación; y en este trámite ha de redactarse el fallo en la forma exigida.

CONSIDERANDO, que la ardua cuestión debatida ha sido razonada abundantemente por ambas partes, las cuales han procurado esclarecerlas con sus razonamientos, no se advierte indicios de temeridad, por lo que no procede imponer las costas, conforme al artículo 101 de la Ley de esta jurisdicción».

Y en análogo sentido se pronuncian, entre otras más recientes, las sentencias de 22 de marzo de 1956 y 17 de enero de 1957.

2. Así como la retroactividad implica un atentado contra las situaciones creadas al amparo de la vieja Ley, «el principio de irretroactividad predica el razonable respeto a estas situaciones». Ahora bien, «la dificultad surge, y con carácter de insoluble, cuando se les quiere apresar conceptualmente y se intenta fijar un límite exacto entre lo retroactivo y lo irretroactivo» (3). En principio, cabe distinguir una serie de grados en la retroactividad, que van desde la retroactividad en grado máximo, consistente en que la nueva Ley se aplica a la relación jurídica básica y a sus efectos, a la retroactividad en grado mínimo o atenuada, consistente en que la nueva Ley sólo se aplica a los efectos de la relación jurídica básica que nazca después de entrar en vigor la nueva Ley. El problema está en determinar en qué grado ha de tener lugar la retroacción. Para ello, pueden servir de criterio orientador las disposiciones transitorias del propio Código civil. La jurisprudencia tiene en cuenta el sentido y finalidad de la norma. De aquí que postule la retroactividad de las disposiciones interpretativas. Por ejemplo, en sentencias de 1.º de mayo de 1881 y 6 de junio de 1928, y, últimamente, en sentencia de 9 de mayo de 1956, al decir que las disposiciones posteriores a la liquidación de un impuesto, pueden ser tenidas en cuenta al resolver el recurso interpuesto contra ella cuando son aclaratorias e interpretativas de preceptos contenidos en las leyes y reglamentos en vigor en el momento de la liquidación, «y, por tanto, deben retrotraerse, en cuanto a sus efectos y vigencia, a la fecha de las disposiciones para cuya interpretación fueron dictadas».

3. Ahora bien, en todo caso, la no retroactividad supone siempre una relación jurídica nacida durante la vigencia de la anterior normativa, pues no es retroactividad aplicar la nueva Ley a relaciones que han nacido después de entrar en vigor. La

(3) DE CASTRO: *Derecho Civil de España*, I, 3.ª ed. Madrid, 1955, pp. 721-722. Vid., sobre retroactividad de las normas procesales, GONZÁLEZ TEREZ: *Derecho procesal administrativo*. Madrid, 1955, I, pp. 156-160.

aplicación de estos principios al Derecho tributario supone que para que no pueda aplicarse una norma jurídica a situaciones nacidas con anterioridad, es necesario que se hayan dado los supuestos de hecho previstos en la norma para que nazca la relación jurídica. Y la no retroactividad implica respetar aquellas situaciones jurídicas nacidas antes de la entrada en vigor de la nueva Ley; pero sin que ello suponga la imposibilidad de ser aplicada a las relaciones que nazcan después de la entrada en vigor. Por eso, una sentencia de 18 de abril de 1905, dice que «no se da efecto retroactivo a las leyes fiscales cuando se aplican al tiempo ulterior a su promulgación, aunque la nueva ley grave materias anteriormente exentas de contribuir al levantamiento de las cargas públicas, por ser inconcuso que al Estado corresponde plena potestad para reformar su sistema tributario, así en cuanto a la materia contributiva como a la cuota del impuesto y a la forma de su exacción».

B) *La liquidación de la tasa de equivalencia* (4).

1. La «tasa de equivalencia» no es un arbitrio o impuesto nuevo. Es una forma de liquidar un arbitrio o impuesto existente: el arbitrio de plus valía o «arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos». Este arbitrio grava el incremento que en un período de tiempo experimenta el valor de los terrenos (artículo 510, de la Ley de Régimen local). Por tanto, es elemento importante la determinación del período de tiempo a que se refiere el incremento de valor. En este punto, la liquidación ofrece dos modalidades:

a) La ordinaria: el período a tener en cuenta es aquel durante el cual el terreno pertenece al mismo propietario. Los dos momentos que delimitan el período son los de adquisición y enajenación por una persona de los terrenos, o el de treinta años (art. 507).

b) La tasa de equivalencia: cuando el arbitrio se aplique a

(4) Los argumentos que se exponen a continuación fueron en síntesis los aducidos ante el Tribunal Supremo en el recurso de apelación que motivó la sentencia a que se refiere el apartado V de este trabajo.

terrenos de personas jurídicas, la liquidación se hará mediante tasaciones generales y uniformes de diez años (art. 516).

2. Por tanto, cuando la Ley de reforma de las Haciendas locales de 3 de diciembre de 1953 aplicó, además de a las entidades de carácter permanente, a las sociedades y personas jurídicas en general que no tengan tiempo prefijado de duración o que fuere indefinido o superior a diez años, el sistema de tasa de equivalencia, no les aplicó un arbitrio o impuesto nuevo. El arbitrio de plus valía, gravaba ya a estas Sociedades: estaban sujetas al impuesto, como las demás personas. Lo único que se modificó es el sistema de liquidar el impuesto: en vez de liquidarse cuando se operase una transmisión del dominio, se liquidaba por períodos fijos de diez años.

Al entrar en vigor la Ley de 3 de diciembre de 1953, el incremento de valor que experimentaban los terrenos de las Sociedades civiles y mercantiles y personas jurídicas de duración indefinida estaba gravado por el impuesto de plus valía. Es más, la adquisición de los mismos era el momento inicial del período impositivo, que se cerraría al tener lugar la transmisión. La reforma, por tanto, consistió únicamente en ésto: en vez de hacer una liquidación por el período general impositivo al enajenarse el terreno, se hará por un período de diez años.

3. Lo expuesto pone de manifiesto que si, al practicarse a dichas Sociedades la primera liquidación en la modalidad de tasa de equivalencia, se tuviere en cuenta únicamente el incremento del valor de los terrenos operado desde 1.º de enero de 1954, lo que se habría operado sería una exención fiscal respecto de los años anteriores. Por ejemplo, supongamos que sobre un impuesto que se liquida anualmente, un año, en octubre o noviembre, se dictara una disposición modificando el sistema de liquidación y obligando al contribuyente a hacer las declaraciones en semestres naturales. Al llegar el fin del primer semestre natural—el 31 de diciembre—, ¿cuál sería el período impositivo a tener en cuenta? Resulta obvio que aunque la nueva disposición señala que se hará por semestres, la primera liquidación versará sobre el año, pues en otro caso resultaría una exención fiscal para el primer semestre. Y esto es lo que ocurriría si, al girarse la

primera liquidación por tasa de equivalencia, únicamente se tuviera en cuenta el incremento de valor desde 1.º de enero de 1954.

4. La no retroactividad de la modificación introducida por la Ley de 3 de diciembre de 1953, en modo alguno puede llevar a la conclusión de que sólo puede tenerse en cuenta el incremento de valor experimentado por los terrenos desde 1.º de enero de 1954, como ponen de manifiesto las consideraciones siguientes:

a) La no retroactividad supone, como hemos dicho, el respeto a las situaciones jurídicas nacidas al amparo de la normativa anterior. Y ¿cuándo tiene lugar el nacimiento de una relación jurídica tributaria? Lo ha dicho, entre otras, la sentencia de 25 de abril de 1956: «devengo o derecho a la percepción de tributos, en esencia quiere decir lo mismo que nacimiento de la obligación de tributar, ya que desde ese mismo momento nace el derecho de crédito a favor del sujeto activo; por ello, si el devengo de la cuota es el momento concreto en que nace la obligación, no será otro, en definitiva, sino aquél en que la misma se perfecciona, siendo erróneo estimar el momento de la liquidación, o sea el del acto administrativo de la determinación específica y material de la cantidad a pagar». En análogo sentido, por ejemplo, la sentencia de 18 de junio de 1954. En una palabra, la relación jurídica tributaria nace cuando se dan los supuestos de hecho previstos por la norma para que el sujeto activo (ente público) pueda exigir del sujeto pasivo (contribuyente) el pago del impuesto, con independencia del momento en que se gire la liquidación.

Esto supuesto, ¿cuándo nace la relación jurídica tributaria en que consiste el arbitrio de plus valía? La relación jurídica nace al darse unos supuestos de hecho, concretamente la terminación de un período de tiempo, que puede ser indeterminado o determinado: lo primero en los supuestos normales, ya que depende de que tenga lugar una transmisión; lo segundo, en la liquidación por tasa de equivalencia. Pero tanto en uno como en otro, la relación jurídica, el derecho a exigir el pago del impuesto, no surge hasta que se da la transmisión a una fecha determinada.

b) Luego en aquellos casos en que una Sociedad era propietaria de unos terrenos al entrar en vigor la Ley de 3 de diciembre de 1953, no existía una relación jurídica tributaria que la nueva Ley tuviera que respetar, al decir que en la primera liquidación se tendría en cuenta un período de diez años, excepto en aquellos casos en que, dentro de ese período de tiempo, hubiere tenido lugar algún acto de adquisición, lo que hubiera dado lugar al nacimiento de una relación jurídica, que sí podría permitir la aplicación del principio de irretroactividad.

c) La aplicación de la Ley de 3 de diciembre de 1953 no desconoce ninguna relación jurídica tributaria anterior. Por la sencilla razón de que no existía, no había nacido. La relación jurídica nace propiamente en el momento que señala la Ley. Y en ese momento es cuando se fija la base del impuesto. Y, al fijar la base del impuesto, se tiene en cuenta el valor de los terrenos en aquél momento y otro anterior, que es precisamente, el que tuvieren diez años antes. Tomar en cuenta este momento anterior no constituye, por tanto, dar a la norma alcance retroactivo. Porque lo que está haciendo es, simplemente, fijar una base fiscal en un momento posterior a la entrada en vigor de la norma.

IV. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 516 DE LA LEY DE RÉGIMEN LOCAL Y DE SU DISPOSICIÓN TRANSITORIA OCTAVA

De lo expuesto se desprende que el principio de retroactividad no constituye obstáculo alguno a aquella interpretación del artículo 516, según la cual, al girarse la primera liquidación a las personas jurídicas a que se refiere su párrafo segundo, ha de tenerse en cuenta el período establecido en las Ordenanzas fiscales respectivas.

Pero, además, es que interpretando aquel precepto a la luz de la disposición transitoria octava de la Ley de Régimen local, la única conclusión lógica es la señalada. Ya se ha dicho que uno de los más difíciles problemas que plantea la aplicación del principio de irretroactividad, era el de determinar en cada caso,

ante una disposición concreta, el alcance en el tiempo de sus preceptos, para lo que no sirve el artículo 3.º del Código civil. Pero la claridad con que está redactada la disposición transitoria octava de la Ley de Régimen local facilita enormemente el camino. En efecto:

a) En dicha disposición se dice que la aplicación a las entidades a que se refiere el artículo 516, párrafo segundo, del sistema de tasa de equivalencia obedece a una razón esencial: «mantener el principio de uniformidad y generalidad en el sistema». Y mal se armoniza con este principio aquella posición que pretende precisamente romper el principio de uniformidad, al tener en cuenta para unas entidades un período impositivo distinto que para otras.

b) La propia disposición añade que tal exacción «se realizará mediante tasaciones generales *que comprendan el mismo período que viniere establecido para las demás entidades*». No hay que olvidar, para interpretar adecuadamente este precepto, que se trata de una «disposición transitoria»; esto es, que trata de delimitar la eficacia del precepto en el tiempo. Luego, al decir que se aplicará a las entidades a que se refiere el párrafo segundo del artículo 516 *el mismo período* que a las entidades a que se refiere el párrafo primero, hay que entender la frase en su sentido literal: que un mismo período de tiempo se tendrá en cuenta para unos y otros al girarse la primera liquidación: el período que estuviere fijado en las Ordenanzas respectivas al regular la «tasa de equivalencia».

c) Pero, además, es que en el segundo inciso de dicha disposición transitoria octava se viene a aclarar aún más la finalidad de la norma, al decir: «en consecuencia, se entenderá, para aquellas Sociedades, *cerrando el primer período de la imposición al vencimiento del período en curso que para las Sociedades, Asociaciones, Corporaciones y demás entidades de carácter permanente estuviere establecido en las Ordenanzas fiscales respectivas*». A la luz de este precepto resulta imposible mantener que el período debe ser diferente para unas y otras entidades al girar la primera liquidación.

V. DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO

El Tribunal Supremo, en su sentencia de 13 de mayo de 1958, sienta la siguiente doctrina en sus considerandos 1.º, 2.º y 3.º:

1) «Que razonado, como lo hace acertadamente la sentencia apelada, la irretroactividad de la Ley de 3 de febrero de 1953, que estableció la tasa de equivalencia para las Sociedades mercantiles, es evidente aun más, si ello es posible, la imposibilidad de abrir el período impositivo para la referida tasa, en un período anterior al 1.º de enero de 1954, examinado el Real Decreto de 13 de febrero de 1919, que estableció ese gravamen, pues expresamente decía que sólo podría aplicarse desde la fecha de su implantación, criterio que se hace resaltar en la Real Orden de 19 de octubre de 1919 (que desestimó una reclamación de las Cámaras de la Propiedad), reiterando esa interpretación, y sería totalmente contrario a una buena interpretación jurídica pretender, cual solicita la Corporación apelante, que, cuando se incluye a las Sociedades mercantiles en la tasa de equivalencia, esto es, cuando se grava a estas empresas en esa modalidad, sea su situación tributaria distinta de la que tuvieron las entidades permanentes al crearse el impuesto, máxime cuando en aquella fecha, en el impuesto de plusvalía, en su forma sustancial, se inició el período impositivo con efecto retroactivo y se limitó, en la tasa de equivalencia, a la fecha de su implantación». (Primer considerando).

2) «Que la interpretación, antes razonada, de que en la tasa de equivalencia no puede admitirse la apertura del período impositivo, con anterioridad a la fecha de vigencia de la tan citada Ley de 3 de febrero de 1953, se fundamenta también en que hasta 1.º de enero de 1954, las Sociedades mercantiles venían obligadas a contribuir por el impuesto de plus valía y si se admitiese la tesis de la Corporación apelante, resultaría que desde los diez años anteriores a que naciese la obligación de contribuir, de las Sociedades mercantiles, por tasa de equivalencia, ha-

bían estado sujetas a las dos modalidades del arbitrio sobre incremento de valor de los terrenos que por incompatibles se excluyen, siendo además de tener en cuenta que lo que justificó en un principio la apertura del período impositivo en la plus valía con efecto retroactivo obedecía a que la exacción del impuesto se produce en el momento de la enajenación del terreno gravado, cuando luce en la cuenta de capital el mayor valor logrado y se produce un enriquecimiento del sujeto obligado al pago, circunstancia que no concurre en la tasa de equivalencia, pues ese incremento no luce en las cuentas de las Sociedades mercantiles ni en las de las entidades permanentes al vencimiento de los períodos impositivos, y sólo representa un gravamen, por el incremento de valor de los terrenos que percibirán en el momento de su enajenación, por lo que sería totalmente injusto admitir que puede haberse denegado con anterioridad a la obligación de contribuir por tasas de equivalencia». (Segundo considerando).

3) «A mayor abundamiento de lo razonado anteriormente, que la disposición transitoria octava de la Ley de 24 de junio de 1955, que ordenó que a las Sociedades mercantiles se les aplicaran los mismos períodos que a las entidades permanentes y que se cerrase el período impositivo al vencimiento del que para estas entidades estuviera establecido en las Ordenanzas, no quiere decir en modo alguno, que se tenga que aplicar la totalidad del período en la primera liquidación, pues lo que expresa es su tramitación, para acomodar a una sola fecha las liquidaciones por esta tasa de equivalencia, sin que unificar en cuanto a tiempo de vencimiento, la liquidación, expresa ni quisiera expresar que el período impositivo se hubiere iniciado diez años antes del vencimiento, sino que esta primera liquidación, para acomodarla en la fecha de practicarla, a las que por tener esta tasa se venían girando a las entidades permanentes, tendrá que ser, como sostiene, con corrección jurídica, la sentencia apelada, sobre una parte alícuota del período impositivo, el que media desde 1.º de enero de 1954 a la fecha del vencimiento que, aplicado al caso concreto debatido, resulta ser la cuarentava parte». (Tercer considerando).