

DICTAMEN SOBRE EXACCION DEL ARBITRIO SOBRE INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE SOCIEDADES CIVILES Y MERCANTILES

ANTECEDENTES

I. El Ayuntamiento de Z., en sesión del día 8 de septiembre de 1953, acordó las modificaciones que estimó necesarias en las Ordenanzas Fiscales para 1954, sin que entre tales modificaciones hubiese ninguna que afectase a la Ordenanza número 59, relativa al Arbitrio sobre incremento de valor de los terrenos situados en el término municipal.

El artículo 33 de las citadas Ordenanzas Fiscales número 59 dice así:

«Art. 33. Los terrenos propiedad de Sociedades, Asociaciones, Corporaciones y demás Entidades de carácter permanente, estarán sujetos al pago de una tasa de equivalencia, cuya efectividad se realizará mediante tasaciones generales de aquéllos, durante períodos regulares y uniformes de diez años, computados con carácter general para todas las Entidades referidas, desde el año 1920, en que entró en vigor la Ordenanza aprobada por el Excmo. Ayuntamiento implantando el Arbitrio».

Interesa también señalar que en las propias Ordenanzas aparece el artículo 37 con la siguiente redacción:

«Art. 37. La Tasa de Equivalencia se exigirá únicamente por los incrementos de valor producidos en los terrenos por las tasaciones periódicas de diez años, computadas a partir del año 1920, cuyo devengo no haya prescrito, entendiéndose nacida la obligación de contribuir en la fecha de vencimiento de los respectivos períodos».

II. Por consecuencia de haberse dictado la Ley de Bases de Hacienda Local de 3 de diciembre de 1953 y el Decreto de 18 de diciembre de 1953, que vino a desarrollarla, el Ayuntamiento, en su sesión del día 9 de enero de 1954, acordó, en relación con la Ordenanza número 59, la siguiente modificación:

«Aunque ya está prevista la Tasa de Equivalencia en la Ordenanza de Exacción número 59, sobre incremento de valor de los terrenos, procede añadir al texto de aquélla lo dispuesto en el artículo 48 de las Normas por las que se desarrolla provisionalmente la Ley de Bases de 3 de diciembre de 1953, que dice así: "La exacción del arbitrio correspondiente a los terrenos de las Corporaciones, Fundaciones, Asociaciones, Sociedades civiles y mercantiles y personas jurídicas de toda clase que no tengan término prefijado de duración o lo tengan de duración indefinida o superior a diez años o de menor plazo por sucesivas prórrogas expresas o tácitas, quedarán sujetas a la Tasa de Equivalencia en los períodos establecidos por la Ordenanza Fiscal"».

Sometida esta modificación a la aprobación del Delegado de Hacienda, fué sancionada favorablemente con fecha 25 de febrero de 1954.

Seguramente por consecuencia de este acuerdo, aparece en la Ordenanza Fiscal número 59, intercalado entre los artículos 32 y 33 (el texto de este último se ha transcrito en el número anterior de estos antecedentes) un párrafo bajo la rúbrica «Tasa de Equivalencia» que reproduce exactamente lo dispuesto en el citado artículo 48 del Decreto de 18 de diciembre de 1953.

III. De las Ordenanzas Fiscales aprobadas por el Ayuntamiento de Z. para el año 1955, la número 60 se refiere al Arbitrio sobre incremento de valor de los terrenos. El artículo 3 de esta Ordenanza dice así:

«La exacción del Arbitrio correspondiente a los terrenos de Sociedades, Asociaciones, Corporaciones y demás Entidades de carácter permanente se realizará mediante tasaciones municipales de dichos bienes durante períodos regulares y uniformes de diez años, computados con carácter general para todas las dichas Entidades, a partir de la fecha 1 de enero de 1954 y entendiéndose sujetas a esta modalidad de exacción del Arbitrio (denominada Tasa de Equivalencia), las Corporaciones, Fundaciones, Asociaciones, Sociedades civiles y mercantiles y personas jurídicas de toda clase que no tengan término de duración, lo tengan de duración indefinida o superior a diez años, o de menor plazo con sucesivas prórrogas, expresas o tácitas».

En el artículo 33 se insiste en que la Tasa se exigirá por tasaciones periódicas de diez años, computadas a partir de 1 de enero de 1954, entendiéndose nacida la obligación de contribuir en la fecha de vencimiento de los respectivos períodos.

Disposiciones análogas a las últimamente citadas se reproducen en las Ordenanzas Fiscales aprobadas en los años sucesivos por el Ayuntamiento de Z., y en particular se reproducen en forma literal en los artículos 3.º y 33 de la Ordenanza sobre incremento de valor de los terrenos aprobada para el año 1963.

IV. El Ayuntamiento de Z., por resolución de su Alcaldía de fecha 11 de abril de 1964, dispuso la publicación del anuncio previsto en la Ordenanza Fiscal correspondiente, emplazando a las Sociedades, Asociaciones, Corporaciones y demás personas jurídicas afectadas para que presentaran declaración jurada de los bienes inmuebles de su pertenencia situados en el término municipal a fines de la exacción del Arbitrio sobre incremento del valor de los terrenos en su modalidad Tasa de Equivalencia por el período decenal 1954-1963.

El aludido anuncio apareció en el *Boletín Oficial de la Provincia* de 17 de abril de 1964 y en los tres periódicos diarios de Z.

Posteriormente y por resolución de 14 de mayo de 1964 se amplió el plazo primitivamente concedido hasta el 30 de junio siguiente. El anuncio de esta prórroga apareció en el *Boletín Oficial de la Provincia* el 18 de mayo de 1964 y en los tres diarios mencionados.

Con independencia de lo anterior la Inspección de Rentas y Exacciones del Ayuntamiento de Z. giró las visitas que estimó oportunas, levantando las correspondientes actas. Practicadas las liquidaciones correspondientes a las declaraciones presentadas y a las actas levantadas, se plantean una serie de cuestiones que han dado lugar a diversos recursos de reposición y reclamaciones económico-administrativas y que motivan la presente

CONSULTA

Interesa conocer la opinión jurídica del Letrado que suscribe en relación a los siguientes extremos:

1.º Si en su redacción primitiva (anterior al acuerdo municipal de 9 de enero de 1954) la Ordenanza Fiscal número 59 para 1954 sujetaba al Arbitrio por incremento del valor de los terrenos a las Sociedades civiles y mercantiles; y si en el supuesto de que efectivamente las sujetase, ello hubiera implicado la nulidad de las dichas Ordenanzas.

2.º Si el acuerdo municipal de 9 de enero de 1954 y la Ordenanza Fiscal número 60 de 1955 son títulos jurídicos suficientes para que el Ayuntamiento pueda exigir la Tasa a partir de 1 de enero de 1954. En cualquier caso interesa conocer la forma cómo debe computarse el plazo de diez años a la vista de lo establecido en las Ordenanzas Fiscales y en la disposición transitoria 8.ª de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955.

3.º Influencia que puede tener en la exacción de esta Tasa el hecho de que el Ayuntamiento de Z. no aprobase el año 1954 el correspondiente índice de valoraciones para el trienio que en dicho año comenzaba.

DICTAMEN

Antes de contestar a cada una de las preguntas que se contienen en la Consulta, resulta necesario exponer, para la mejor comprensión del pro-

blema, las líneas generales de la evolución del Arbitrio sobre incremento del valor de los terrenos en su modalidad de Tasa de Equivalencia. (Vid. el estudio de RODRÍGUEZ MORO en la «Revista de Estudios de la Vida Local», número 103, págs. 120 y sigs.)

I.—*Nacimiento y evolución de este Arbitrio en la legislación general.*

a) *El Real Decreto de 13 de marzo de 1919.*—El Arbitrio sobre incremento del valor de los terrenos (o plus valía) tiene su origen en el Real Decreto de 13 de marzo de 1919, y en su configuración influyó, sin duda alguna, el impuesto de Derechos reales y sobre los bienes de las personas jurídicas.

El Arbitrio ofrecía dos modalidades: en primer lugar, la exacción que se producía con ocasión de toda transmisión de terrenos, siempre que éstos hubieran aumentado de valor desde la última transmisión realizada. En segundo lugar, el Arbitrio se aplicaba a las Asociaciones, Corporaciones y demás Entidades que, por su carácter permanente, confería a sus bienes un cierto carácter de «manos muertas»; a sus terrenos se les liquidaría periódicamente el aumento de valor que se hubiese producido y en equivalencia del Arbitrio que grava la transmisión de los bienes de las personas físicas cuando éstas fallecen.

La aplicación del Real Decreto de 1919 se encontró en la práctica con dos importantes limitaciones: de una parte, la Jurisprudencia estableció que no se pudiese gravar los aumentos de valor obtenidos por los terrenos antes de 1919, por entender que ello hubiese significado conceder a la disposición efectos retroactivos; de otra parte, se estimó que las Sociedades civiles y mercantiles no tenían el carácter de «Entidades permanentes» que señalaba el Real Decreto. A esta última conclusión se llegó por aplicación analógica de lo establecido en la Ley de 29 de diciembre de 1910, relativa al impuesto de Derechos reales y sobre los bienes de las personas jurídicas, impuesto este último del que quedaban exceptuadas las Entidades cuyas propiedades o derechos sean susceptibles de transmisión hereditaria, ya de una manera directa, ya por medio de transmisión de las acciones o títulos representativos de participación en el capital activo o haber social.

b) *El Estatuto Municipal de 1924.* — El Estatuto Municipal decidió acabar expresamente con la limitación a que acaba de hacerse referencia. Después de unas expresivas frases al respecto que se contienen en la Exposición de Motivos, y que no dejan lugar a dudas sobre cuál fué la intención del legislador, el artículo 423 se redactó incluyendo expresamente la palabra «Sociedades». Así comienza el precepto: «La exacción del Arbitrio correspondiente a los terrenos de las Sociedades, Asociaciones, Corporaciones y demás Entidades de carácter permanente...».

Parcece que así habían de acabarse las dudas, y, en efecto, muchos Ayuntamientos exaccionaron efectivamente la Tasa de Equivalencia a Sociedades civiles y mercantiles.

c) *La Ley de Bases de 17 de julio de 1945 y legislación complementaria.*—La materia relativa a Haciendas Locales contenida en la citada Ley de Bases se desarrolló por el Decreto de 25 de enero de 1946. Posteriormente la totalidad de la Ley de Bases se desarrolló en el texto articulado de Régimen Local de 16 de diciembre de 1950. En estos textos se aceptó la redacción utilizada en el Estatuto Municipal, empleándose expresamente el término *Sociedades*; pero las reclamaciones y recursos que se produjeron en la materia dieron lugar a una jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, en un principio vacilante, que terminó por sentar la doctrina de que las Sociedades mercantiles no venían sujetas a tributar por Tasa de Equivalencia. Pueden citarse en este sentido las sentencias de 13 de noviembre de 1946; 29 de enero, 18 de febrero y 22 de febrero de 1947; 3 de febrero y 27 de mayo de 1950; 18 de junio de 1954; 19 de octubre de 1956, y 16 de octubre de 1957. (Más referencias, en el trabajo de RODRÍGUEZ MORO antes citado.)

Obsérvese, sin embargo, que tan rotunda jurisprudencia vino a producirse a la vista de un texto legal tan discutible como era el artículo 514 de la Ley articulada de 16 de diciembre de 1950, del siguiente tenor literal:

«La exacción del Arbitrio correspondiente a los terrenos de las *Sociedades*, Asociaciones, Corporaciones y demás Entidades de carácter permanente se realizará mediante tasaciones generales...».

d) *La Ley de Bases sobre Haciendas Locales de 3 de diciembre de 1953 y el Decreto de 18 de diciembre de 1953.*—A semejanza de lo que hizo el Estatuto Municipal, pero ahora con mayor rotundidad, puesto que se trataba claramente de contradecir una jurisprudencia reiterada, el legislador quiso con estos textos legales que las Sociedades civiles y mercantiles quedasen afectadas por el Arbitrio de incremento de valor de los terrenos por Tasa de Equivalencia.

Empero, aparte este punto sustancial sobre el que no puede haber desacuerdo, son muchos los puntos controvertidos desde la fecha de estas disposiciones hasta nuestros días. Desde luego, se puede adelantar desde ahora que para el Tribunal Supremo la Tasa de Equivalencia sólo es exaccionable por los aumentos de valor experimentados por los terrenos *a partir de 1 de enero de 1954*. Esto, por lo demás —que se afirma expresamente en la sentencia de 3 de mayo de 1958—, no es sino la consecuencia de la teoría de que la Ley de 3 de diciembre de 1953 y el Decreto de 18 del mismo mes y año, dictados en su ejecución, no podían interpretarse como una mera aclaración de disposiciones anteriores, sino como una norma nueva que sometía a tributación a sujetos pasivos fiscales que anteriormente no se hallaban obligados a ella.

II.—*Las Ordenanzas Fiscales del Ayuntamiento de Z. en su redacción anterior a 1954 no sometía a Tasa de Equivalencia a las Sociedades civiles y mercantiles.*

A la vista de la redacción de la Ordenanza Fiscal número 59, tal y como fué aprobada por el Ayuntamiento de Z. en su sesión del día 8 de septiembre de 1953 (que se transcribe en el número I de los Antecedentes), resulta claro, por una parte, la evidente intención del Ayuntamiento de someter a las Sociedades (civiles y mercantiles) al Arbitrio por Tasa de Equivalencia, y de otra, la imposibilidad práctica en que se hubiese encontrado el Ayuntamiento para conseguirlo, teniendo en cuenta la doctrina que venía sentando la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

En efecto, la redacción del artículo 33 de la Ordenanza coincide en las sustanciales con la del artículo 514 de la Ley de Régimen Local de 16 de diciembre de 1950. Ahora bien, ya hemos visto que esta redacción no fué suficiente para conseguir que los Ayuntamientos recaudasen este tipo de exacción. El efecto jurídico que no logró el texto legal no hubiese podido tampoco lograrlo, obviamente, el texto de la Ordenanza Fiscal.

Cabe preguntarse entonces si la alusión a las «Sociedades» que se contiene en el artículo 33 de la tan citada Ordenanza número 59 puede significar, precisamente por descubrir una intención del Ayuntamiento no admitida por la Jurisprudencia, un vicio de nulidad de la referida Ordenanza. Naturalmente, esta hipótesis tiene que ser rechazada *ab initio*. En primer lugar, porque, en cualquier caso, la alusión a las Sociedades no podía ser ilegal, por cuanto es la repetición literal de lo que se decía en el artículo 514 de la Ley de Régimen Local de 16 de diciembre de 1950; cosa distinta es que al incluirse a continuación la expresión «y demás Entidades de carácter permanente», la Jurisprudencia haya entendido que esta circunstancia no se da necesariamente en las Entidades civiles y mercantiles, por lo que quedan excluidas del gravamen.

Pero es que, además, aunque en la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento se hubiese aludido directamente como sujetos pasivos de este Arbitrio a las Sociedades civiles y mercantiles, ello no hubiese sido motivo suficiente para considerar nulas de pleno derecho a las tales Ordenanzas. Simplemente las exacciones que hubiese pretendido el Ayuntamiento hubiesen podido ser impugnadas con éxito ante la jurisdicción correspondiente; pero en el bien entendido de que una una vez dictada la Ley de Bases de 3 de diciembre de 1953 y el Decreto de 18 del mismo mes y año, el Ayuntamiento, sin necesidad de modificar sus antiguas Ordenanzas, hubiese podido iniciar la aplicación del gravamen que hasta entonces le había estado negado.

Esta es precisamente la doctrina que con toda precisión se contiene en la sentencia de la Sala 3.^a del Tribunal Supremo de 20 de abril de 1961. Merece la pena que nos detengamos en su examen, puesto que la discusión planteada en el correspondiente proceso se concretaba a determinar —como expresamente se decía en el Considerando primero de la sentencia apelada y confirmada por el Tribunal Supremo— «si el Ayuntamiento de Basauri tiene facultad para imponer a la empresa recurrente el Arbitrio de Plus va-

lía, en su modalidad de Tasa de Equivalencia, desde 1 de enero de 1954..., o si, por el contrario, ninguna liquidación es procedente por dicho concepto y Arbitrio, dado que el Ayuntamiento de Basauri no adaptó o redactó nueva Ordenanza Fiscal del expresado Arbitrio, acomodándose a los conceptos de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955, artículo 516 y Disposición transitoria octava, que, juntamente con la Base 10 de la Ley de Bases de 3 de diciembre de 1953 y el artículo 48 del Decreto de 18 de diciembre del mismo año, sometieron a las Sociedades civiles y mercantiles a la citada Tasa de Equivalencia». Pues bien, la tesis del Tribunal Supremo (confirmando la doctrina del Tribunal Provincial) es que la expresión «Sociedades y otras personas jurídicas» que se contenía en la Ordenanza Municipal incluía indebidamente antes de 1954 a las Sociedades civiles y mercantiles, pero a partir de la Ley de 3 de diciembre de 1953, Base 10, y del artículo 48 del Decreto de 18 de diciembre del mismo año, «... pudo el Ayuntamiento de Basauri, sin necesidad de redactar otra nueva o adaptar la existente, proceder a practicar liquidación a la Sociedad F. H., pues la expresada Ordenanza cobró efectividad y operancia... precisamente por el imperio de las Leyes y Decreto citados, que son de preceptiva y obligada observancia para todas las Corporaciones al provenir del Poder central».

La consecuencia a que se llega de lo anteriormente expuesto es la de que no puede ser tachada de nulidad la Ordenanza Fiscal número 59 del Ayuntamiento de Z., en su redacción anterior a 1954, por la razón elemental de que coincidía sustancialmente con la redacción del artículo 514 de la Ley de Régimen Local de 1950. Pero aun en el caso de que se hubiese incluido en la Ordenanza la expresa referencia a las Sociedades civiles y mercantiles, tal inclusión hubiese resultado legitimada por la Ley de 3 de diciembre de 1953 y el Decreto del día 18 del mismo mes y año y hubiese hecho posible la exacción del gravamen, sin nuevas adaptaciones, a partir de 1 de enero de 1954.

Con independencia de las precisiones jurídicas que se harán después, no parece aventurado arriesgar esta otra consecuencia que parece desprenderse de la comentada sentencia del Tribunal Supremo: puesto que la referencia a las «Sociedades» (como concepto distinto de los de Asociaciones, Corporaciones y Entidades de carácter permanente) está expresamente hecha en las anteriores Ordenanzas Fiscales del Ayuntamiento de Z., debe entenderse que a partir de 1 de enero de 1954, y sin necesidad de adaptaciones ni modificaciones, todas las Sociedades (incluidas, naturalmente, las civiles y mercantiles; que, por otra parte, no se alcanza a comprender qué otras pueda haber) quedaban sujetas a la Tasa de Equivalencia.

III.—*El acuerdo municipal de 9 de enero de 1954, adaptando la Ordenanza Fiscal número 59 a la nueva realidad legislativa, y la Ordenanza Fiscal número 60 para 1955 son títulos jurídicos suficientes para que el Ayuntamiento pueda exigir la Tasa de Equivalencia a partir de 1 de enero de 1954.*

Vaya por delante la afirmación de que la sujeción de las Sociedades civiles y mercantiles a la Tasa de Equivalencia se produce en virtud de la operatividad jurídica propia de los preceptos contenidos en la Base 10 de la Ley de 3 de diciembre de 1953 y en el artículo 48 del Decreto del día 18 del mismo mes y año. Bien es cierto que es doctrina común, cuando de exacciones locales se trata, la de considerar que los preceptos de la Ley general lo que hacen es habilitar al ente local para dictar la correspondiente Ordenanza, y que la existencia de ésta viene a ser requisito necesario para que surja la obligación de contribuir. Pero también está claro que en este caso ni falta la tal Ordenanza, ni puede dudarse que el Ayuntamiento de Z. ha querido siempre hacer uso de la habilitación legal.

Veamos, pues, cuál es exactamente la modificación legislativa que se produce a fines de 1953 y en qué medida el Ayuntamiento de Z. intenta adaptarse a ella.

a) La Ley de Bases de Haciendas Locales de 3 de diciembre de 1953 admite la revisión de las bases y tarifas de las exacciones locales anteriormente establecidas. En relación con el Arbitrio que nos ocupa, dice así el párrafo 4.º de dicha Base:

«Al realizar estas revisiones se tendrá en cuenta, en relación con el Arbitrio sobre incremento de valor de los terrenos que las Corporaciones, Fundaciones, Asociaciones, Sociedades civiles y mercantiles y personas jurídicas de toda clase, que no tengan término prefijado de duración o que tengan duración indefinida o superior a diez años, o de menor plazo con sucesivas prórrogas expresas o tácitas, quedarán sujetas a la Tasa de Equivalencia, en los períodos establecidos por las Ordenanzas Fiscales respectivas».

Obsérvese que esta nueva redacción, más que innovar, lo que quiere es *corregir la interpretación o las dudas* a que se pudiese prestar la anterior redacción y que de hecho había conducido a una doctrina jurisprudencial restrictiva de la intención del legislador. Es en puridad un precepto interpretativo y, por tanto, sus efectos son retroactivos, o, mejor dicho, arrancan desde la vigencia misma de la norma cuya redacción se corrige precisamente para que quede claro su sentido.

Bien es verdad que cuando más tarde se dicta el texto articulado de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955, surgen argumentos para poner en duda cuanto acabamos de decir; pues el artículo 516 reproduce en su primer párrafo literalmente lo que se decía en el artículo 514 de la Ley de 1950 y añade un segundo párrafo especialmente dedicado a las Sociedades civiles y mercantiles.

b) La Disposición transitoria primera de la Ley de Bases de 1953 determina que dicha Ley comenzará a producir efectos, incluso por lo que respecta al devengo de las cuotas, recargos y participaciones en los diferentes Arbitrios, en 1 de enero de 1954.

Es importante subrayar este precepto, ya que en aplicación del mismo queda justificado que el acuerdo que posteriormente tomó el Ayuntamiento de Z. en 9 de enero de 1954 para incluir en la correspondiente Ordenanza Fiscal a las Sociedades civiles y mercantiles, como sujetos pasivos de la Tasa de Equivalencia, lógicamente debe referir sus efectos a la dicha fecha de 1 de enero de 1954. No es que de esta manera el acuerdo tenga efectos retroactivos: los efectos en cuanto a la fecha inicial de aplicabilidad del Arbitrio quien los determinó fué la Ley, a la que, por otra parte, había de ajustarse ineludiblemente la actuación municipal.

c) La Disposición transitoria quinta de la propia Ley de Bases deja en suspenso los plazos señalados para la tramitación de Ordenanzas y Tarifas de carácter local. Esto hace pensar, naturalmente, que el Legislador abrió la posibilidad de que las Ordenanzas que habrían de regir en 1954 se aprobasen después de 1 de enero de dicho año; consecuencia inexcusable de la nueva legislación que se acaba de dictar.

Tal impresión se convierte en certeza a la vista de lo dispuesto en el Decreto de 18 de diciembre de 1953, que desarrolla los preceptos de la Ley de Bases. Dicho Decreto, que se publica en el *Boletín Oficial del Estado* de 29 de diciembre, prescribe, por una parte, que entrará en vigor el día 1 de enero de 1954 (Disposición final primera); por otra, que las Corporaciones Locales procederán a formar sus presupuestos ordinarios y Ordenanzas Fiscales para 1954 (Disposición transitoria primera). A nadie se le oculta que es absolutamente imposible que los presupuestos y las Ordenanzas que habían de regir en 1 de enero de 1954 estuviesen preparados (sobre todo cuando las modificaciones fuesen necesarias) antes de dicha fecha, habida cuenta de la de publicación del Decreto. En definitiva, el Decreto quiso solucionar una cuestión de derecho transitorio de forma tal que se produjo una apariencia de retroactividad para las Ordenanzas Fiscales que después distaron las Corporaciones Locales. En realidad, empero, no hubo tal retroactividad, puesto que las obligaciones tributarias surgen referidas a 1 de enero de 1954 por imperio de *Leyes dictadas con anterioridad a esta fecha*; el que la Ordenanza se dictase funcionaba simplemente como una condición suspensiva de dichos efectos jurídicos. Pero cumplida la condición —es decir, dictada la Ordenanza—, es claro que los efectos jurídicos habían de referirse a la indiscutible fecha de 1 de enero de 1954.

d) La forma como el Ayuntamiento acomodó sus Ordenanzas a la nueva legislación fué absolutamente regular y correcta. La Ley de 3 de diciembre de 1953 se dictó cuando las Ordenanzas Fiscales para 1954 estaban ya aprobadas, y esto ciertamente no puede imputarse como falta, sino que, antes bien, pregona la diligencia municipal en esta materia. Puesto que, como antes se ha dicho, la Ley dejó en suspenso los plazos

para la redacción de las Ordenanzas Fiscales y presupuestos (Disposición transitoria quinta), y el posterior Decreto de 18 de diciembre ordenó que se preparasen las Ordenanzas que habían de regir en 1954 (es decir, desde 1 de enero de ese año), resulta evidente que la posterior actitud del Ayuntamiento se produjo con total acatamiento a tales preceptos. Pues de los antecedentes examinados resulta que por acuerdo plenario de 9 de enero de 1964 se resolvió incluir en la Ordenanza Fiscal número 59 la redacción dada a la Tasa de Equivalencia por el artículo 48 del Decreto de 18 de diciembre de 1953; que dicho acuerdo fué aprobado por el Delegado de Hacienda en 25 de febrero de 1954, y que en la publicación de la Ordenanza número 59 se tuvo en cuenta tal modificación, intercalando un párrafo bajo el epígrafe «Tasa de Equivalencia» entre los artículos 32 y 33. Posteriormente, las Ordenanzas para 1955 ya refunden el anterior texto con el nuevo precepto, señalando como momento inicial de vigencia la fecha de 1 de enero de 1954. Para el Letrado que suscribe no sólo no se advierte en este proceder ninguna irregularidad, sino que luce en el comportamiento municipal un puntual deseo de adaptarse inmediatamente a la nueva legislación; obsérvese que sólo once días después de publicarse en el *Boletín Oficial del Estado* el Decreto de 18 de diciembre de 1953, adoptó el Ayuntamiento su acuerdo plenario de 9 de enero de 1954.

Por lo demás, ha de subrayarse que no hemos encontrado una sola sentencia del Tribunal Supremo en que se niegue la licitud de que el periodo de exacción de la Tasa de Equivalencia sea referido a 1 de enero de 1954.

IV.—*El periodo para las tasaciones generales del Arbitrio aplicable por incremento de valor a los terrenos de Sociedades civiles y mercantiles comprende, en el Ayuntamiento de Z., el decenio 1954-1964.*

Sabido es que, de acuerdo con la legislación vigente, la exacción del Arbitrio que nos ocupa en su modalidad de Tasa de Equivalencia se realiza mediante tasaciones generales que abarcan un periodo de diez años.

El problema que se nos plantea ahora es el de la determinación de la fecha inicial (*dies a quo*) y de la fecha final (*dies ad quem*) de dicho periodo.

a) La fijación del *dies a quo* o fecha inicial está ya prejuzgada a la vista de las consideraciones que nos han traído hasta aquí. Esta no puede ser otra que la de 1 de enero de 1954, fecha de entrada en vigor del Decreto de 18 de diciembre de 1953 y, por tanto, de las Ordenanzas Fiscales adaptadas al mismo.

Examinemos, sin embargo, las hipótesis distintas que pudieran sugerirse:

a') Recién dictada la Ley de Bases de 3 de diciembre de 1953, hubo Ayuntamientos que pretendieron interpretar la Disposición transitoria primera de la dicha Ley en el sentido de que el «devengo de cuotas y recargos» de 1 de enero de 1954 significa la posibilidad de poder exigir la exac-

ción precisamente a partir de dicha fecha y, por tanto, gravando el período de tiempo correspondiente al decenio anterior.

Este fué el caso que hubo de resolver la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de noviembre de 1959, y lo hizo en el sentido de que debía rechazarse tal interpretación, «porque resulta evidentemente excesivo equiparar el término devengo como el derecho a exigir impuesto o tasa con anterioridad al 1 de enero de 1954». Y en análogo sentido se pronunció la sentencia de 11 de julio de 1958.

Ciertamente que el artículo 516 de la vigente Ley de Régimen Local (texto refundido de 24 de junio de 1955), al incorporar definitivamente en su número 2 la Tasa de Equivalencia para las Sociedades civiles y mercantiles, se remite a «los períodos establecidos por las Ordenanzas Fiscales respectivas»; y como tales períodos comenzaron a computarse en Z a partir del decenio 1920-30, pudiera creerse lícito retrotraer la tasa exigible desde 1954 a la totalidad del período 1950-60. Pero ya hemos visto que a esta interpretación se opone la jurisprudencia del Tribunal Supremo en sentencias como las anteriormente citadas.

b') Colocándose en el otro extremo, podría pensarse que, precisamente en virtud del respeto a los períodos decenales, no podría exaccionarse la tasa sino a partir del decenio que comienza en 1960.

Por los mismos argumentos, aunque con signo contrario, que sirven para rechazar la tesis anterior, se puede rechazar ésta. Esto significaría, asimismo, desconocer literalmente el derecho que la Ley de Bases de 1953 reconoce al Ayuntamiento a recaudar las exacciones que se le reconocen precisamente a partir de 1 de enero de 1954, fecha de entrada en vigor de la Ley y del Decreto que vino a desarrollarla.

Pero es que, además, la jurisprudencia del Tribunal Supremo que antes se ha examinado viene a afirmar, *a contrario sensu*, que es la fecha de 1 de enero de 1954 la válida para el cómputo inicial. En otros casos, la afirmación ha sido hecha por el Tribunal Supremo a la vista de recursos de los particulares, tendentes a poner en duda la licitud de este *dies a quo*: es el caso de la sentencia de 30 de junio de 1964, que reconoce la corrección con que actuó el Ayuntamiento de Jaén al comenzar el cómputo del período de valoración en 1 de enero de 1954.

b) El cómputo del *dies ad quem* resulta quizá más complicado a la vista de lo que se dispuso en la Disposición transitoria octava de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955. Dice así:

«Para dar cumplimiento a lo ordenado en el artículo 516 de esta Ley y mantener el principio de uniformidad y generalidad en el sistema, la exacción del Arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos que corresponda a las Sociedades civiles y mercantiles se realizará mediante tasaciones generales que comprendan el mismo período que viniere establecido para las demás Entidades. En consecuencia, se entenderá para aquellas Sociedades cerrado 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».

Pues bien, como el artículo 37 de la Ordenanza Fiscal número 59 para 1954 señala los períodos de vencimiento de diez en diez años a partir de 1920, podría llegarse a la conclusión de que el período iniciado en 1954 debió concluir en 31 de diciembre de 1959, y que, por tanto, las liquidaciones exigidas por el Ayuntamiento de Z. para la totalidad del período 1954-64 son nulas y sin valor.

Semejante razonamiento no sería desde luego aplicable al caso que nos ocupa.

En primer lugar, se observa que el propósito de unificación que pretende la citada transitoria octava fué ya realizada por el Ayuntamiento de Z. con anterioridad a la promulgación de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955. En efecto, el artículo 33 de la Ordenanza del Arbitrio para 1955 (vigente a partir de 1 de enero de este año) estableció que las tasaciones periódicas decenales se computasen a partir de 1 de enero de 1954, tanto para las Sociedades civiles y mercantiles como para las Entidades jurídicas de carácter permanente. Esta modificación de las Ordenanzas de años anteriores pudo perfectamente hacerla el Ayuntamiento, por no oponerse a ello precepto legal alguno. En último término, hubiese podido ser discutida, en su caso, por las Entidades permanentes sometidas al Arbitrio antes de 1954; pero ni consta que hayan reclamado, ni el caso es sometido a consulta en el presente Dictamen.

Así, pues, cuando la transitoria octava ordena la unificación de plazos decenales para todas las Entidades jurídicas sometidas al Arbitrio, el Ayuntamiento de Z. ya había procedido a tal unificación, y tal proceder no era sólo legal cuando se realizó, sino que vino a ser confirmado y ratificado precisamente por la disposición transitoria que se examina. La propia literalidad a la disposición transitoria («... al vencimiento del período en curso que para las Sociedades, Asociaciones y demás Entidades de carácter permanente estuviere establecido en las Ordenanzas Fiscales respectivas) abona esta interpretación, pues desde 1 de enero de 1955 el período en curso establecido en el Ayuntamiento de Z. comenzaba en 1 de enero de 1954.

Y no se diga que al establecerse en esta fecha la unificación del *dies ad quo* para el cómputo del decenio había incurrido en retroactividad la Ordenanza de 1955. La retroactividad quiere decir llevar la producción de los efectos jurídicos de una norma a fecha anterior a la que deriva de su promulgación; pero nada de esto ocurre aquí, pues, como antes se ha demostrado, la obligación de contribuir nace a partir de 1 de enero de 1954, por imperio de las Leyes dictadas por el Poder central. La Ordenanza de 1955, sobre tal base, se limita a decir algo que, por lo demás, es obvio: que a partir de esa misma fecha se computara el período de diez años a efectos de la tasación general. Al mismo tiempo establece que este período es también el vigente para la aplicación de la Tasa a las Entidades jurídicas permanentes; mientras ello no hubiese

supuesto duplicidad de exacción por un mismo período de tiempo para estas últimas Entidades (y no parece ser éste el caso, ya que, antes al contrario, de los antecedentes parece deducirse que a tales Entidades se les ha venido curiosamente a desgravar el período 1950-1954), la solución también resulta, a nuestro juicio, legalmente posible. Por consiguiente, el *dies ad quem* queda señalado, según esto, en 31 de diciembre de 1963.

En segundo lugar, aunque admitiésemos a los solos efectos dialécticos, que el período decenal debió terminar en 1960 (es decir, el 31 de diciembre de 1959), tampoco puede desprenderse de aquí la ilegalidad de las liquidaciones efectuadas, sino, a lo sumo, la procedencia de su reducción al período 1954-1960. En efecto, la jurisprudencia consultada defiende esta solución. Así, la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 1958, al confirmar la anulación de la liquidación practicada por un Ayuntamiento, por entender que en el cómputo del período decenal se había incurrido en retroactividad, por iniciarse con anterioridad a 1 de enero de 1954, reconoce, sin embargo, la pertinencia de reducir la liquidación a su cuarentava parte, por corresponder a tal período de tiempo el cierre del plazo decenal, una vez aplicado lo dispuesto en la Disposición transitoria octava de la Ley de Régimen Local de 1955.

En resumen, dada la modificación en cuanto al cómputo del plazo decenal que introdujeron las Ordenanzas Fiscales de 1955, resulta claro que el período se extiende desde 1 de enero de 1954 a 31 de diciembre de 1963. Pero aun en la hipótesis de que se considerasen en vigor los plazos decenales contados a partir de 1920, las reclamaciones y recursos interpuestos contra el Ayuntamiento de Z. sólo habrían de producir el resultado de que se decretase la reducción de la liquidación para acomodarla al período de 1 de enero de 1954 a 31 de diciembre de 1959. Naturalmente, frente a la nueva liquidación no podría oponerse el transcurso del plazo de prescripción de cinco años; en primer lugar, porque el título para realizarla surgiría de la propia declaración que, en tal sentido, se contuviese en la oportuna sentencia (a partir de cuya fecha habría de computarse el término de cinco años de la prescripción); en segundo lugar, porque el término de la prescripción está interrumpido por el simple hecho de la reclamación realizada por el Ayuntamiento al liquidar el Arbitrio correspondiente a dicho período y al oponerse después a las reclamaciones y recursos de los interesados (art. 1.973 del Código civil).

V.—*Para la determinación del incremento del valor de los terrenos el Ayuntamiento debe comparar el índice de valoración trienal vigente en 1954 con el vigente en 1963.*

Esta regla, que no es sino la consecuencia obligada de lo que se dispone en el artículo 511 de la Ley de Régimen local, se complica aquí, puesto que de los antecedentes examinados resulta que el Ayuntamiento de Z., después de aprobar en forma la valoración unitaria para 1951 a 1953, decidió prorrogar su vigencia para 1954. Posteriormente se apro-

bó la valoración para el trienio 1955 a 1957, y en su día, la relativa al trienio 1961 a 1963.

A la vista de esto debemos preguntarnos: ¿es válida la prórroga acordada para 1954 del índice del trienio anterior? Y supuesto que no lo fuera, ¿cuál es el valor aplicable en el año 1954, fecha de comienzo del decenio que había de terminar en 31 de diciembre de 1963?

a) A primera vista, nada parece oponerse a la licitud del acuerdo municipal de prórroga por un determinado período del índice vigente en el trienio anterior. En primer lugar, porque puede invocarse la aplicación analógica del artículo 724 de la Ley de Régimen Local, según el cual «las Ordenanzas fiscales, una vez aprobadas, seguirán en vigor hasta que se acuerde su derogación o modificación». En segundo lugar, porque, si bien se mira, la prórroga debe considerarse como una medida favorable al contribuyente, pues a nadie se le oculta que, dado el alza constante del precio de los terrenos, cualquier nueva valoración resultaría más elevada que la referida a un período anterior.

Ahora bien, resulta asimismo comprensible que puedan encontrarse objeciones contra esa manera de razonar. Un índice de valoración trienal es por definición una medida *temporal*, por lo que no es del todo pertinente la invocación del artículo 724, que se refiere a Ordenanzas, es decir, normas jurídicas de vigencia indefinida. Por lo demás, el argumento de la ventaja del contribuyente sólo es válido mirado desde un cierto ángulo: del contribuyente al que se le liquida un período decenal que *termine* precisamente durante la vigencia de la prórroga; pero para el contribuyente cuyo período decenal comience precisamente durante ese plazo de prórroga la situación es exactamente la contraria. Pues, en efecto, la diferencia entre el valor inicial del período y el valor final será ciertamente más acusada que si se hubiese publicado un nuevo índice trienal con valores seguramente más elevados.

Aquí está sin duda la explicación de la jurisprudencia que se ha dictado en forma reiterada por nuestro Tribunal Supremo, y cuya interpretación, como veremos seguidamente, se presta a vacilaciones. En efecto, ciertas sentencias, como la de 4 de junio de 1951, niegan rotundamente la prórroga limitada al año 1942, que el Ayuntamiento de M. realizó de los índices de valoración de 1939-1941. Si efectivamente se acordó la prórroga, ésta hay que considerarla vigente por el trienio 1942-45, pues la vigencia trienal es un requisito impuesto expresamente por la Ley. En el mismo sentido se pronuncia la sentencia de 28 de junio de 1951.

En otras sentencias más recientes, como son las dictadas en 15 de mayo de 1959 y 11 de enero de 1962, la doctrina que se sienta es más exigente. En la última de las sentencias dictadas se dice literalmente: «... que la ausencia de formación y publicación del índice de valores para regir en el trienio correspondiente a 1957 —fecha de la escritura de compraventa determinante del arbitrio— conduce a declarar que la exacción no es exigible...»; sin que sirva a salvar este requisito el que las Ordenanzas fiscales se remitiesen al índice aprobado en 1946.

b) ¿Qué conclusiones deben sacarse de los razonamientos anteriores y de la jurisprudencia examinada aplicados al hecho de que el Ayuntamiento de Z. prorrogó para el año de 1954 la vigencia del índice de valoración para el trienio 1951-53?

Examinemos las distintas contestaciones que pueden darse a esta pregunta para elegir la que resulte ser más razonable de entre ellas.

a') Que, como se dice en la sentencia de 11 de enero de 1962, la exacción no es exigible en 1954, con la consecuencia de que el período decenal sería entonces 1955 a 1965.

Se trata de solución inadmisibles que conduciría al absurdo resultado de que la determinación del plazo decenal fijado en las Ordenanzas y cuyo conocimiento público debe ser indubitable, resultaría indirectamente modificado. La propia finalidad de la Disposición transitoria octava de la Ley de Régimen Local quedaría traicionada, por cuanto lo que en ella se pretende es modificar criterios y evitar incertidumbres en materia que afecta a los contribuyentes con carácter general.

Obsérvese, por lo demás, que la rigurosa doctrina de la sentencia citada no se refiere a un supuesto de tasa de equivalencia, sino de exacción del arbitrio con motivo de una concreta transmisión. No pueden sacarse, pues, de ella consecuencias que trascienden la hipótesis para la cual se dictó y que en ningún caso contemplaba el supuesto del cómputo del período decenal vigente para la determinación de la tasa de equivalencia.

b') Que —de acuerdo con la doctrina que sentaron las sentencias de 4 y 28 de junio de 1951— hay que entender que la prórroga acordada por el Ayuntamiento para 1954 de los índices correspondientes al trienio 1951-53 prolongó su vigencia durante el trienio 1954-56.

A nuestro entender, esta prolongación de vigencia beneficiaría al propio Ayuntamiento, en contraste, por tanto, con la postura condenatoria que el Tribunal Supremo adopta en las sentencias citadas. El aumento de valor de los terrenos será, en efecto, tanto más elevado (y asimismo la tasa a exaccionar) cuanto más antigüedad tenga el índice de valoración. Como antes dijimos, la doctrina jurisprudencial citada sólo tiene sentido en aquellos casos en que la prolongación de la vigencia incide en contribuyentes que terminan durante dicha prórroga su período decenal.

c') Que la valoración aplicable a 1954 sea la de los índices aprobados por el Municipio para 1955-57. A nuestro juicio, ésta sería la solución más equitativa si, basándose en la doctrina jurisprudencial citada, no se admite la validez de la prórroga anual. El Letrado informante quiere hacer constar que personalmente no encuentra ninguna dificultad teórica que oponer al sistema de prorrogar, con la debida publicidad, el período de vigencia por un año de los índices valorativos. Ahora bien, ante la necesidad obvia de acomodar su consejo jurídico a lo resuelto por nuestro Tribunal Supremo, entiende que esta retroacción a favor del contribuyente de los índices aprobados para el posterior trienio 1955-57 es la única forma de cohonestar las diferentes consideraciones que han de tenerse en

cuenta en la resolución del presente problema. Que esta solución favorece al contribuyente (como eventual «sanción» al Ayuntamiento por no haber publicado el índice para 1954, como ordena la Ley en su artículo 511) es cosa que se desprende de la determinación que el artículo 510 hace del objeto de este arbitrio, a saber: el incremento que en un período determinado experimente el valor de los terrenos. Y se entiende por incremento de valor «la diferencia en más entre el valor corriente en venta del terreno en la fecha en que terminó el período de imposición y el valor del mismo terreno al comienzo del período» (art. 510, núm. 3). Por tanto, cuanto más antigua sea la valoración, mayor será el incremento.

CONCLUSIONES

A la vista de la consulta planteada y de los razonamientos que nos han traído hasta aquí, pueden formularse las siguientes conclusiones:

1.^a La Ordenanza Fiscal número 59 para 1954, aprobada por el Ayuntamiento de Z. —en su redacción anterior a la modificación acordada en 9 de enero de 1954—, no sujetaba a las Sociedades civiles y mercantiles al arbitrio sobre incremento de valor de los terrenos (Tasa de Equivalencia).

Dicha Ordenanza, por lo demás, era plenamente legal, ya que la redacción de su artículo 33 coincidía sustancialmente con la del artículo 514 de la entonces vigente Ley de Régimen Local de 16 de diciembre de 1950.

2.^a A partir de 1 de enero de 1954 las Sociedades civiles y mercantiles quedaron sujetas a la Tasa de Equivalencia en virtud de lo dispuesto en la Ley de Bases de 3 de diciembre de 1953 y en el artículo 48 del Decreto de 18 de diciembre de 1953. La única condición suspensiva de tal obligatoriedad consistía en que los Ayuntamientos interesados dictaran la oportuna Ordenanza o acomodasen la anteriormente vigente.

No es, en cambio, legalmente posible exigir la Tasa de Equivalencia por períodos anteriores a 1 de enero de 1954.

3.^a El Ayuntamiento de Z. acomodó la Ordenanza del Arbitrio para 1954, en virtud de la suspensión de plazos decretada por la Disposición transitoria quinta de la Ley de Bases de 1953, y mediante su acuerdo de 9 de enero de 1954, aprobado por la Delegación de Hacienda en 25 de febrero de 1954. El cómputo de los efectos a partir de 1 de enero no debe explicarse como un reconocimiento de valor retroactivo a lo acordado por el Ayuntamiento, sino como pura aplicación de lo dispuesto en la Disposición transitoria primera de la citada Ley de Bases.

4.^a El plazo decenal para la exacción del Arbitrio (Tasa de Equivalencia) ha de computarse, en el término municipal de Z., desde 1 de enero de 1954 a 31 de diciembre de 1963. Lo dispuesto expresamente en tal sentido por la Ordenanza para 1955 en su artículo 33 vino a confirmarse por la Disposición transitoria octava de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955.

5.^a Aun admitiendo, a los solos efectos dialécticos, la hipótesis de que el cómputo del plazo se hubiese de realizar en períodos decenales, conta-

dos a partir de 1920, el procedimiento sería reducir la liquidación al período que comienza en 1 de enero de 1954 y termina en 31 de diciembre de 1959. En ningún caso cabría oponer a esta liquidación la excepción de prescripción.

6.ª A la vista de la jurisprudencia, podría impugnarse el acuerdo por el cual el Ayuntamiento de Z. prorrogó para el año 1954 el índice de valoración del trienio 1951-53, sin que quepa predecir el éxito del recurso.

La solución aconsejable parece ser la de determinar el incremento del valor de los terrenos mediante una resta en la que el minuendo esté determinado por el valor que aparezca en el índice para 1951-53 y el sustraendo por el valor señalado en el índice para 1955-57.

* * *

Y esta es nuestra opinión, que, como siempre, sometemos a cualquier otra mejor fundada.

FERNANDO GARRIDO FALLA
Catedrático de la Universidad
de Madrid.

BIBLIOGRAFIA

