

## I. ESPAÑA

# EL ARBITRIO MUNICIPAL DE PLUSVALIA Y LA FIDUCIA SUCESORIA ARAGONESA

**SUMARIO:** I. EL ARBITRIO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS: SU ESTRUCTURA FISCAL.—II. LA FIDUCIA SUCESORIA ARAGONESA: SU NATURALEZA JURÍDICA Y REGULACIÓN.—III. PROBLEMAS EN LA APLICABILIDAD DEL ARBITRIO A LA INSTITUCIÓN FORAL Y POSIBLES SOLUCIONES PARA EVITAR LA DISTORSIÓN DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES QUE CONSTITUYEN LA ESTRUCTURA DEL TRIBUTO.

I. El Arbitrio sobre el Incremento del Valor de los Terrenos —tradicionalmente denominado «Plusvalía»— es un típico tributo municipal, regulado en los artículos 510 al 524 de la Ley de Régimen Local (1) y 106 al 112 del Reglamento de Haciendas Locales (2), cuya existencia convierte en inaplicable el gravamen estatal sobre el aumento de valor de las fincas rústicas y urbanas, creado por el artículo 143 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario (3), que declara no sujetos a este impuesto los terrenos sometidos al Arbitrio municipal sobre Incremento de Valor o a la Tasa, también municipal, de Equivalencia (4).

El objeto de este Arbitrio es muy claro: se proyecta sobre el incremento de valor experimentado—durante un periodo de tiempo, al que luego nos referiremos—por todos los terrenos del término municipal de la imposición, cualquiera que sea su naturaleza, destino o lugar de emplazamiento, pues así resulta de la enunciación contenida en el artículo 510.1 de la Ley de Régimen Local, al sujetar a

---

(1) Texto articulado y refundido de las Leyes de Bases de Régimen Local de 17 de julio de 1945 y de 3 de diciembre de 1953, aprobado por Decreto de 24 de junio de 1955.

(2) Reglamento de Haciendas Locales e Instrucción de Contabilidad, aprobado por Decreto de 4 de agosto de 1952.

(3) Artículos 156 y siguientes de la Ley 41/1964, de 11 de junio, sobre reforma del Sistema Tributario. Hoy artículos 91 al 99 del Texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto del Ministerio de Hacienda 1018/1967, de 6 de abril.

(4) Sobre los antecedentes de este Impuesto y su proyección histórica municipal, véase Joaquín D'Ocón: *Impuesto sobre aumento de valor de fincas rústicas y urbanas* («Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública», *Sistema Tributario Español*, 1966. Volumen II, pp. 733 a 756. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1966).

tributación «... los terrenos sitos en el término municipal..., estén o no edificados...».

Tan sólo están exceptuados del Arbitrio—como señala el mismo precepto—aquellos terrenos que reúnan la doble condición de estar afectos a una explotación agrícola, forestal o ganadera y que—además—no tengan la condición legal de solar, tal como describe a éstos el artículo 499 de la propia Ley.

Conviene recordar que, siendo regla general la sujeción al tributo y excepcional la no sujeción, al contribuyente le corresponde la cumplida prueba y demostración de la concurrencia, en el caso concreto, de las dos circunstancias—positiva una y negativa la otra—que determina la exclusión a la tributación; carga probatoria que deriva tanto de lo dispuesto en el artículo 114 de la Ley General Tributaria, al señalar que quien pretende hacer valer su derecho debe probar los hechos constitutivos del mismo, como por aplicación del principio más general sobre la carga de la prueba, recogido en el artículo 1.214 del Código Civil.

La Jurisprudencia del Tribunal Supremo, que con frecuencia nos recuerda la justeza social del tributo, ha venido construyendo en los últimos años un cuerpo de doctrina—que hoy puede calificarse ya de reiterada—según la cual, para estimar que existe «explotación agrícola»—y lo mismo puede decirse de la forestal o ganadera— a los efectos de este Arbitrio, no es suficiente con la aportación de recibos de contribución rústica, organización sindical agraria, etc., pues esto tan sólo demuestra la existencia de una «finca agrícola» pero no de una «explotación agraria»; pues, para que entre en juego el concepto de «explotación», resulta indispensable que se ponga claramente de relieve, por quien lo afirma, cuáles son—específicamente— los rendimientos de la finca, qué cuantía alcanzan y qué proporción guardan éstos con el valor de aquélla, porque «... no existe una auténtica explotación agrícola, a efectos del Arbitrio, si no se acredita que los rendimientos de la finca gravada guardan la debida proporción con su valor en venta...» (5).

El *periodo de tiempo sobre el que incide el incremento de valor*—período de imposición, según la no excesivamente correcta dicción legal (6)—es el comprendido entre dos transmisiones de dominio, siendo la segunda la que origina el devengo, con un límite máximo de tiempo computable de treinta años (7).

Para fijar el *incremento de valor*, se busca la diferencia en el valor corriente en venta del terreno, al tiempo de ambas transmisiones,

(5) Sentencias del Tribunal Supremo de 2 de marzo, 5 de abril, 25 de mayo, 4 y 8 de julio de 1973, 22 de enero de 1974, y—a partir de esta fecha— todas las que vuelven a tocar el tema, sin excepción.

(6) José María MARTÍN SAMPEÑO: *Haciendas Locales* (Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1971, pp. 427-428).

(7) Artículo 510. 2 de la Ley Local.

al que se aplica un índice corrector, según el lugar de emplazamiento del terreno.

Dispone el artículo 511 de la Ley Local que los municipios están obligados a fijar, cada tres años, los tipos *unitarios* del valor corriente en venta de los terrenos enclavados en el término municipal. Esta fijación trienal, que, en el fondo, no es sino un racional dictamen pericial del valor de los terrenos y sus variaciones temporales, se ha considerado, por los Tribunales, tan esencial que la falta de índices —establecidos en determinados años y que rigen, incuestionablemente, durante todo el trienio— puede provocar incluso la no exigibilidad del Arbitrio (8).

Tema de evidente interés lo constituye el que las variaciones unitarias puedan ser objeto de aumento o disminución hasta un 20 por 100 como máximo, materia ésta sometida a un notable margen de discrecionalidad, atribuida a la Administración Municipal, lo que obliga a recordar que, ni los Tribunales Económico-Administrativos, ni los órganos jurisdiccionales, pueden admitir la legalidad y procedencia del Arbitrio y de las valoraciones unitarias, fijadas en las liquidaciones pero modificando los acuerdos municipales con un aumento o minoración —hasta un 20 por 100, como máximo— de las liquidaciones, en sustitución de la discrecionalidad a que nos acabamos de referir. Ello es así, no sólo porque un aumento en la liquidación, por tal concepto, podría suponer una verdadera *reformatio in pejus*, sino porque, en todo caso, ese margen de discrecionalidad municipal sólo puede desaparecer cuando en su ejercicio se ha infringido el Ordenamiento jurídico: Desviación de Poder, quiebra de la igualdad (si ha jugado dentro de la legalidad), hechos determinantes, interpretación de conceptos jurídicos indeterminados, etc. (9).

A más de lo expuesto, y para completar cuanto se ha apuntado sobre este Arbitrio municipal, podremos concluir señalando que:

— Este Arbitrio se proyecta en las sucesivas *mortis causa* y en los actos *inter vivos* a título lucrativo sobre el adquirente. En las transmisiones onerosas *inter vivos* recae sobre el enajenante, pero siendo el adquirente persona obligada al pago (10).

— Tiene una aplicación generalizada, de forma que ni en la Ordenanza, ni por acuerdo especial, pueden reconocer los Ayuntamientos exención, reducción ni condonación que no esté taxativamente prevista en los artículos 520, 521 y 522 de la Ley Local (11).

(8) Sentencias de 16 de mayo de 1959 y 11 de enero de 1962.

(9) Eduardo GARCÍA ENTERRÍA: *La lucha contra las inmunidades del poder en el Derecho administrativo* (núm. 38 de esta REVISTA, pp. 159-205. Reproducido en «Cuadernos Cívitas», 1974.

(10) La mayor extensión del Arbitrio municipal sobre el estatal puede comprobarse en Enrique FUENTES QUINTANA-César ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA: *Sistema fiscal español y comparado* (Impresión R. García Blasco, Madrid, 1968, pp. 273-279).

(11) Artículo 523 de la Ley de Régimen Local.

— El tipo máximo no podrá exceder del 25 por 100 del incremento del valor, siendo el tanto por ciento que ese aumento represente—respecto al valor inicial del inmueble—y el tiempo en que tal incremento se produjo, los dos elementos con los que debe jugar adecuadamente el liquidador del tributo.

— Ese tipo máximo sólo podrá imponerse en incrementos de valor superiores al 100 por 100.

— Limitación general en las sucesiones directas entre padres, hijos y cónyuge (12).

Cuanto antecede muestra el mecanismo de un arbitrio, típicamente municipal en sus antecedentes históricos y en su regulación actual (13), que ofrecerá evidentes complejidades de aplicación, en relación con la Fiducia Aragonesa que pasamos a estudiar.

II. Una de las peculiaridades del Derecho Foral Aragonés, de origen consuetudinario, nacida al amparo del *Standum est chartae*, que fue aceptada por todos los proyectos forales, con mayor o menor amplitud o fortuna (14), recogiendo—luego—en el artículo 29 del derogado apéndice al Código Civil, correspondiente al Derecho Foral de Aragón—de 7 de diciembre de 1925—y hoy subsumida en los artículos 110 al 118 de la Compilación del Derecho Civil de Aragón (15), es la posibilidad de que la sucesión pueda llevarse a efecto, u ordenarse, a través de la Fiducia Sucesoria, cuyo encargo puede ejecutarse ya en testamento, ya en escritura pública—siendo en este último caso irrevocable—ya en forma total o parcial, y aun en tiempos distintos, salvo que el causante hubiese dispuesto otra cosa.

Esta figura foral deriva—con frecuencia—de testamento mancomunado, en donde, tras concederse el matrimonio otorgante, mutua y recíprocamente, el usufructo de viudedad universal, se designan fiduciarios, facultando el premoriente al sobreviviente—mientras conserve la viudedad, salvo disposición expresa en contrario—para disponer de los bienes propios o consorciales, por actos *inter vivos* o *mortis causa*, entre sus hijos comunes o descendientes, dando a cada uno, en más o en menos, según sus méritos, necesidades o exigencias del patrimonio familiar y previniéndose, para el caso de que el sobreviviente no hiciere uso de esta facultad, ya la institución de heredero a todos los hijos de ambos contrayentes, por iguales partes entre ellos, ya ordenándose que un hijo de ambos fuera heredero de la casa (16).

(12) Artículo 513 de la Ley de Régimen Local.

(13) Cuando exista impuesto estatal la participación municipal es del 90 por 100.

(14) MARIANO ALONSO Y LAMBÁN: *Un punto en el tema de la fiducia Sucesoria Aragonesa (De lege ferenda)* («Revista Jurídica de Cataluña». Año 1961. Año LX. Números 3 y 4. Mayo-agosto. Barcelona, 1961, pp. 546 a 551).

(15) Ley 15/1967, de 8 de abril, sobre Compilación del Derecho Civil de Aragón.

(16) Uno de los problemas—dice PALÁ MEDIANO—que no tenía solución en el régimen legal anterior a la Compilación, se planteaba cuando, habiendo pactado los cónyuges causantes que un hijo de ellos había de ser heredero de la casa

Para entender la Fiducia Sucesoria Aragonesa, prohibida en el Derecho civil común por los artículos 670 y 830 del Código Civil (17), hemos de puntualizar lo siguiente:

1.º La Fiducia Aragonesa no presenta, ni siquiera analogía con las sustituciones fideicomisarias reguladas en los artículos 781 al 786 del Código Civil, puesto que, ya sea ésta «pura» o «de residuo», en ambos casos los bienes son adquiridos por el heredero fiduciario, quien los hace suyos desde el fallecimiento del causante hasta que los transmite al tercero designado, el cual también ostentará—desde el momento de la transmisión—la condición de heredero.

2.º La situación de pendencia que se plantea hasta la consumación—o, en su caso, caducidad—de la fiducia sucesoria foral, tampoco puede configurarse como un supuesto de institución hereditaria, sujeta a condición suspensiva, consistente en la decisión del fiduciario; puesto que el encargo sometido a éste no tiene la naturaleza de determinación accesoria, agregada a un negocio jurídico, mediante la que se hace depender, de un hecho futuro e incierto, la producción de los efectos de aquél—característica esencial de toda condición suspensiva—, sino que el encargo tiene por finalidad propia, y ésta es la verdadera naturaleza de la Fiducia, la de integrar la voluntad del causante en el supuesto de la institución de heredero, eligiendo a ese heredero de entre los hijos o descendientes (18).

3.º Será imposible comprender la razón de ser de la Fiducia Aragonesa, si perdemos de vista la región en donde la institución se ha desarrollado (19): Aragón es una región española pobre, y su riqueza tradicional se ha concretado en la agricultura, donde el secano es lo habitual y el regadío—algunas huertas del Ebro, Jalón o Jiloca—la excepción. Conservar la casa era lograr la perdurabilidad de la familia aragonesa. Tan sólo esta idea dará su verdadero sentido a una serie de figuras jurídicas aragonesas—dice ALONSO Y LAMBÁN—como la viudedad y la sociedad continuada, y el casamiento en casa,

---

y falleciendo éstos sin testar, no se había encomendado la designación de heredero y el señalamiento de legítimas o fiduciarios, o cuando las normas para la ejecución de la fiducia eran de imposible cumplimiento; pues la apertura de la sucesión intestada, en estos casos, era contraria a la voluntad de los causantes que querían mantener la unidad e indivisión del patrimonio familiar. A partir de la Compilación, conforme a su artículo 115.3, la sucesión en estos casos se difiere a la Junta de Parientes (Francisco PALÁ MEDIANO: *Derecho de sucesión por causa de muerte*. «Boletín del Real e Ilustre Colegio de Abogados de Zaragoza». Año VII, núm. 26, 1 julio 1967, p. 135).

(17) El artículo 670 prohíbe el testamento por comisario. El artículo 830 impide que la facultad de mejorar se encomiende a otro. Las excepciones están contenidas en el artículo 671 y en el 831 del mismo cuerpo legal.

(18) En tal sentido, resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Zaragoza, de 29 de septiembre de 1975. Reclamación Económica número 263/1971. Abogado del Estado-Secretario: Francisco Javier Ferrer Ruete.

(19) Hay Aragón—llegó a decir MONEVA Y PUJOL—porque hay casas aragonesas. Sin ellas, desde el Pirineo hasta la sierra de Alcubierre, sería Francia (JUAN MONEVA Y PUJOL: Prólogo a la obra de Luis MARTÍN-BALLESTERO Y COSTEA, *La casa en el Derecho Aragonés*. Zaragoza, 1944).

y el doble casamiento en casa y la sucesión contractual y la libertad de testar (20). En resumen, las exigencias socioeconómicas de una región y sus habitantes son las únicas que nos pueden dar la medida de una institución como la Fiducia Sucesoria Aragonesa, y tan sólo esos cambios económicos y sociales son los que pueden dar esa medida en la perdurabilidad de la institución (21).

Las anteriores consideraciones explican—además—el que la vigente Compilación distinga entre una fiducia ordinaria—entre cónyuges—regulada en los artículos 110 al 113 del texto precitado, y la destinada a ordenar la sucesión de la casa, encomendada a parientes, aunque sin excluir al cónyuge (art. 114) (22).

III. El que en el primero de los epígrafes de este trabajo se haya esbozado un estudio del Impuesto Municipal de Plusvalía, y en el segundo se haya pasado a estudiar—aunque de forma generalizada—la Fiducia Sucesoria Aragonesa (23), es algo que a primera vista carece de sentido, pues una y otra figura jurídica pertenecen a áreas muy distintas y parece muy difícil que, entre ambas, pueda haber puntos de contacto o de colisión.

Sin embargo, la práctica se ha encargado de demostrar—una vez más—la unicidad del Ordenamiento jurídico, frente a todos los que pretenden su separación en compartimentos cerrados, que sólo por razones de método puede justificarse (24).

(20) Mariano ALONSO y LAMBÁN. Obra citada en la nota 14, p. 553.

(21) «La casa aragonesa requiere el apoyo y sacrificio de todos los que la componen; de aquí, la necesidad de esa organización familiar, de ese concepto de la casa, tipo «pequeño Estado», con una serie de características que le imprimen una fisonomía especial. Podemos decir que, en Aragón, no son las casas para los familiares, sino los familiares para las casas; y porque éstas vivan, se desarrollen y prosperen, renuncian a la porción que les pudiera corresponder en la división de sus bienes, y nombran heredero al que reúna mejores condiciones para llevar el timón de la casa, a través de todas las dificultades de la vida, y prescinden de razones de sangre porque el bien de la misma no puede contemporar con preferencias de ninguna especie, y tienen su pequeño escalafón, donde encajan todos los miembros de la familia, con misiones determinadas al servicio de la casa; y como todo pequeño Estado, disponen de un poder legislativo, que les permite dictar libremente su Derecho, en virtud del principio *Standum est Chartae*, derecho que plasma en las capitulaciones matrimoniales—especie de Constitución que rige toda su vida familiar—y de un poder ejecutivo, y hasta de un poder judicial representado por el llamado Consejo de Parientes...» La anterior transcripción de la obra de FRANCISCO SÁNCHEZ PASCUAL, *El casamiento en casa* («Anuario de Derecho Aragonés», 1944, p. 436)—ya recogida por ALONSO y LAMBÁN, obra citada—, muestra de forma clara la importancia que en Aragón ha tenido la casa, eje de toda la vida familiar de muchas comarcas, sobre todo en el Alto Aragón.

(22) José Luis LACRUZ BERDEJO-FRANCISCO de ASÍS SANCHO REBULLIDA: *Derecho de Sucesiones*, I. Parte general: *Sucesión voluntaria* (Bosch, 1971, pp. 714-716).

(23) La Fiducia Sucesoria no es exclusiva de Aragón, y la misma institución puede encontrarse en Navarra o en Cataluña, sobre todo en sus derechos históricos.

(24) SANTI ROMANO: *El Ordenamiento jurídico*. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963. Traducción sobre la reimpresión de la 2.ª edición italiana, editada por Sansoni Firenze en 1951, por los profesores Sebastián y Lorenzo MARTÍN-RETTORILLO. Estudio preliminar del primero de los traductores citados.

Es un hecho el que el Arbitrio sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, cuando se proyecta sobre la Fiducia Sucesoria Aragonesa, motiva diversos problemas que es necesario conocer para intentar resolverlos, pues aunque parezca una paradoja, los propios municipios aragoneses que estaban obligados a conocer sus instituciones privativas, se han olvidado de su Fiducia Sucesoria al aprobar las Ordenanzas de Plusvalía, dándose así origen a situaciones jurídicas conflictivas que se hace conveniente zanjar.

Las dudas, problemas y cuestiones jurídicas alcanzan a los puntos neurálgicos de todo tributo, cuales son su *devengo* y su *exigibilidad*, llegando a incidir sobre la identificación del sujeto pasivo del Arbitrio. Creemos que la problemática sobre *devengo* y *exigibilidad* son las que exigen mayor atención, y al estudio de tales extremos vamos a dedicar el resto del trabajo.

## 1. DEVENGO

En orden al mismo, dos son las posiciones que pueden seguirse, dando lugar a la articulación de otras tantas soluciones:

A) Estimar que el devengo no se produce hasta que la incógnita de la fiducia desaparece, por su ejercicio o extinción.

B) Defender que el devengo se produce por el fallecimiento del causante.

La primera de estas posiciones ha sido seguida por alguno de los municipios aragoneses de más peso (25), sin duda porque tal solución clarifica al sujeto pasivo del tributo—perfectamente individualizado al momento de la designación—y se conoce ya si, a la liquidación que debe practicarse, le es o no de aplicación la «Cuota tope» del artículo 513.3 de la Ley de Régimen Local.

La segunda tesis ha sido defendida por el Tribunal Económico Administrativo Provincial de Zaragoza—secretario Francisco Javier Ferrer Ruete (26)—y, posteriormente, ratificada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Territorial de Zaragoza (27).

Las argumentaciones del Tribunal Provincial, en nuestra opinión, de impecable factura técnico-jurídica, recuerdan que es el fallecimiento del causante quien necesariamente produce el devengo del Arbitrio de Plusvalía, pues sólo así puede evitarse una distorsión de los elementos esenciales, sobre los que se funda la estructura de este tributo que exige, tanto el que el período de imposición abarque «... el tiempo durante el cual el terreno pertenece a un mismo propietario, y se computará a partir de la transmisión inmediata anterior, cualquiera

(25) Entre otros el Ayuntamiento de Zaragoza.

(26) Reclamaciones números 263 y 369 de 1971; 371 de 1972, etc.

(27) Sentencias 232/1976, de 29 de noviembre, dictada en los recursos acumulados números 18 y 38 de 1976; 235/1976, de 30 del mismo mes y año, recaída en recurso 314 de 1975, etc.

que sea su fecha, siempre que haya tenido lugar dentro de los últimos treinta años...» (28), como el que «cualquiera que sea el causante y el adquirente, toda transmisión del dominio de los terrenos sujetos al arbitrio, realizada durante la vigencia de éste, producirá el término del período de imposición, y nacerá en la misma fecha la obligación de contribuir» (29).

Bastará con lo expuesto para la aceptación de la segunda de las doctrinas citadas, pues —además— tal tesis impide el que municipalmente pueda extenderse el período de plusvalía más allá de la muerte del causante, agravándose así la situación tributaria del heredero, y se cumple al mismo tiempo con un principio tan general cual es la afirmación de que «los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte» (30), sucediendo los herederos al fallecido «... por el hecho sólo de su muerte, en todos sus derechos y obligaciones» (31).

## 2. EXIGIBILIDAD

Concretado el tiempo del devengo, habrá de precisarse el de la *exigibilidad* del arbitrio, materia más compleja que la anterior, puesto que abre un mayor abanico de posibilidades teóricas. Estas son, fundamentalmente, las siguientes:

A) Girar la correspondiente liquidación de plusvalía, haciendo coincidir los momentos del devengo y la exigibilidad. En este caso el sujeto pasivo del tributo será la comunidad hereditaria, formada por los bienes pendientes de asignación, que gozarán de personalidad jurídica a efectos fiscales (32). Esta posibilidad fluye de una correlativa y armónica interpretación de los artículos 113 de la vigente Compilación Aragonesa y 33 de la Ley General Tributaria, el primero de los cuales dispone —al regular la situación de pendencia de la fiducia sucesoria— que «mientras el fiduciario no haya cumplimentado totalmente el encargo recibido, la administración y disposición de los bienes pendientes de asignación se regirá por las normas de la comunidad hereditaria», en tanto que la Ley General califica de sujetos pasivos a las «... herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entida-

(28) Artículo 510.2 de la Ley de Régimen Local.

(29) Artículo 514.1 del mismo texto legal citado en la nota anterior.

(30) Artículo 657 del Código Civil.

(31) Artículo 661 de nuestro primer cuerpo legal civil.

(32) Sobre el tema de la personalidad jurídica a efectos fiscales, o subsiguientemente negación de tal posibilidad, puede verse *Notas de Derecho Financiero*, Seminario de Derecho Tributario, Director, Fernando SAINZ DE BUJANDA (tomo I, volumen 2.º, Sección de Publicaciones de la Facultad de Derecho de Madrid, pp. 628 y siguientes. Madrid, 1987). Sobre el mismo tema de los sujetos de derecho desprovistos de personalidad jurídica: Matías CORRÉS DOMÍNGUEZ: *Ordenamiento tributario español* (2.ª edición, Tecnos, Madrid, 1970, pp. 382 y ss.).

des que, aun carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición».

B) Aplazar la práctica de la liquidación hasta que la situación de pendencia haya concluido. La base de esta tesis se funda en que sólo a partir de este momento es posible determinar de forma cierta quién sea el adquirente de los bienes y derechos, la cuantía de las participaciones y —lo que puede ser más trascendente— la aplicación o inaplicabilidad de la cuota-tope del artículo 513.2 de la Ley de Régimen Local.

C) Girar una liquidación provisional al tiempo del devengo que abrirá el paso a otra definitiva —con las correcciones procedentes— una vez que el fiduciario haga uso de las facultades que le han sido atribuidas (33).

D) Permitir una facultad de elección al municipio, entre la primera o segunda de las tesis que se acaban de exponer.

La solución que se adopte será del mayor interés, en orden a una posible prescripción de créditos a favor del administrado, que tiene lugar por el transcurso de cinco años (34).

Por eso, si aceptamos la primera de las tesis expuestas y el municipio que debe liquidar la plusvalía no lo hace hasta que la Fiducia Sucesoria Aragonesa se haya ejecutado, y esta ejecución tiene lugar transcurridos más de cinco años desde la muerte del causante, es posible que la deuda tributaria haya prescrito.

Por el contrario, aceptada la fórmula B), que en el fondo no es sino una transcripción al caso que nos ocupa, de lo previsto en el artículo 57.5 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, de 15 de enero de 1959 (35), el Ayuntamiento —sujeto activo del arbitrio— quedaría imposibilitado de girar, a la muerte del causante, la liquidación tributaria, que estaría dilatada —a lo mejor en muchos años— por no haber utilizado el fiduciario las facultades inherentes a tal cualidad.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de Zaragoza, al enfrentarse con el problema, ha estimado la posibilidad de que el sujeto activo del tributo —Ayuntamiento— pueda elegir entre girar la liquidación de plusvalía coincidiendo con el fallecimiento o aplazar la práctica de su liquidación hasta que la situación de pendencia haya con-

(33) No se olvide —reiteramos— que el fiduciario en ningún momento hereda el dominio de los bienes que integran la herencia del premoriente, careciendo de facultades para enajenar y limitándose las de disposición, a favor de terceros, a los descendientes y parientes consanguíneos dentro del cuarto grado.

(34) Artículos 64 y siguientes de la Ley General Tributaria; 796 de la Ley de Régimen Local y 293 del Reglamento de Haciendas Locales de 4 de agosto de 1952.

(35) Vigente el precepto citado, pese a la posterior entrada en vigor del Texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto 1018/1967, de 6 de abril, cuya Disposición transitoria sexta deja en vigor el anterior Reglamento, en cuanto no se oponga a las prescripciones de la refundición.

cluido, pero sin poder extenderse el período más allá de la fecha del devengo, si se sigue esta vía. Así se intenta —dicen tales resoluciones— lograr una interpretación finalista de las normas que deben aplicarse, armonizándose al mismo tiempo la figura sustantiva de la Fiducia Sucesoria Aragonesa y la fiscal del Arbitrio de Plusvalía (36).

**Antonio CANO MATA**

Magistrado de lo Contencioso-Administrativo.  
Doctor en Derecho

---

(36) Sentencias citadas en la nota 27.