

El arbitrio de plus valía

Su aplicación en las transmisiones onerosas de inmuebles de las fundaciones benéficas

Hemos creído interesante abordar el estudio de este tema, creyendo modestamente, con ello, arrojar un poco de claridad, consecuencia de un análisis de los preceptos legales, en una materia en que desconocemos se haya producido jurisprudencia alguna y que puede tener una indudable repercusión económica, tanto para el rendimiento que de estas transmisiones puedan obtener las instituciones benéficas vendedoras, como por la repercusión que ello puede representar en las haciendas locales.

El Decreto ordenador de las mismas, de 25 de enero de 1946, establece unos preceptos que vienen a ser mera transcripción de los que han venido tradicionalmente regulando la materia desde que el arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos fué creado por el Real Decreto de 13 de marzo de 1919.

En el repetido Decreto de 1946 se hace constar expresamente que «Estarán exentos del arbitrio... d) cualquier persona o entidad por los terrenos propios afectos de un modo permanente a servicios de beneficencia o enseñanza, cuya exención acuerde el Ayuntamiento y conste taxativamente en la respectiva ordenanza». Agrégase en el párrafo segundo del artículo 108, a que se refiere el anterior precepto, que «los terrenos comprendidos en el apartado d) que dejaren de estar afectos al uso o destino que motiva su exención y que fueren enajenados, serán sometidos al gravamen como si aquella exención no hubiera existido, excepto en los casos en que la transmisión se realice a título gratuito e implique la afección de los bienes a

un destino que con arreglo al mismo apartado lleve aparejado el otorgamiento de igual beneficio».

Según los textos literales transcritos, cuando una institución benéfica simplemente, o benéfico-docente, enajene un inmueble de su propiedad, ¿estará o no exenta del pago del arbitrio?

El contestar a esta pregunta es algo más complejo de lo que a simple vista parece, si nos atenemos a la literalidad de los preceptos y a la pugna de la interpretación que abona la misma, frente a la concepción del tributo y a las razones que, forzosamente, se deducen de los propios preceptos, impulsaron al legislador fiscal al conceder la exención a las instituciones benéficas o docentes.

Acudamos primero a la interpretación literal de los preceptos. El artículo 108, en el primer párrafo, anteriormente transcrito, sienta la afirmación categórica de la exención en toda su amplitud, es decir, en las diversas modalidades que el arbitrio tiene para su devengo—tanto en las llamadas tasas de equivalencia como en las transmisiones de propiedad—, ya que no establece distingo alguno, limitándose a decir: «Estarán exentos del arbitrio». Pero aún hay más. La exención se concede a «cualquier persona o entidad». Y la tasa de equivalencia se devenga, según el artículo 105, exclusivamente por las «sociedades, asociaciones, corporaciones y demás entidades de carácter permanente», y una persona física, como queda perfectamente comprendida en los términos que se expresa la exención, precisamente, incluso oponiéndola al ente que constituye la persona jurídica, no tiene este carácter.

Si proseguimos el análisis, vemos que la exención se refiere por el legislador «a los terrenos propios afectos de un modo permanente a servicios de beneficencia o enseñanza».

Si nos atenemos literalmente a la anterior expresión, ella entraña tanto como que cuando una institución tenga bienes inmuebles—producto, por ejemplo, de una herencia—, que no precise para el cumplimiento directo del fin benéfico o docente, dichos bienes no disfrutarán de la exención del arbitrio. Pero

es que no podemos olvidar que los bienes de las instituciones benéficas, concretamente o son indispensables para el cumplimiento del fin benéfico, único caso en que disfrutarían de la exención, o no tienen aquella afección precisa, en cuyo caso es preceptivo conforme al artículo 8.º del Real Decreto de 14 de marzo de 1899, que se conviertan, «si ya no lo estuvieren, en títulos de la Deuda perpetua interior al 4 por 100», y, consiguientemente, los citados inmuebles habrán de enajenarse para llevar a cabo esta conversión impuesta legalmente.

Es decir, que la exención, con este criterio, se reduce exclusivamente a muy pocos bienes, y, además, a bienes que nunca podrán venderse —y, por lo tanto, devengar el arbitrio en este caso y modalidad—, dejando prácticamente reducida la exención a unos términos que el resto de los preceptos antes examinados no abona, ni tampoco la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo, en las pocas ocasiones que se han producido. Y así, en la sentencia de 27 de mayo de 1946, a propósito de un caso en que el Ayuntamiento de Madrid pretendió declarar lesivo un acuerdo tomado por el mismo en el año 1935, respecto de una fundación benéfica que tenía por objeto otorgar pensiones a viudas de ingenieros de minas y mineros, concediéndole la exención del arbitrio de plus valía de una finca propiedad de dicha institución, sita en su término municipal, en razón de que la misma no era pertinente, toda vez que el inmueble se encontraba arrendado, y lo que se aplicaba al fin benéfico de la institución propietaria del mismo eran las rentas producto de su explotación arrendaticia, el Tribunal Supremo, interpretando las disposiciones legales de aplicación al caso, entendió por su sentencia que el primitivo acuerdo de la Corporación municipal estaba tomado con arreglo a Derecho y en perfecta armonía con dicho precepto legal —artículo 426 del Estatuto municipal, del que es mera reproducción el artículo 108 del Decreto de 25 de enero de 1946—, declarándose no haber lugar a considerar lesivo el primitivo acuerdo del Ayuntamiento, y, en su virtud, subsistente la exención acordada en 1935.

Y vamos al párrafo segundo del artículo 108, en nuestra

opinión, de! que arrancan todas las posibles discrepancias que puedan producirse.

«Los terrenos comprendidos en el apartado *d*) que dejen de estar afectos al uso o destino que motiva su exención y que fueren enajenados, serán sometidos al gravamen, como si aquella exención no hubiera existido.»

Ni gramaticalmente está claro el precepto. Exige dos condiciones: la desafección al uso o destino que motiva la exención, y la enajenación. Pero cabe preguntarnos: en la enunciación de estas dos condiciones, ¿hay o se atisba alguna supeditación de una a otra? ¿Se derivan entre ellas consecuencias? Gramaticalmente hablando no puede sostenerse tamaña afirmación. Son dos condiciones independientes, separadas. Precisamente el hecho de que un inmueble no estuviese afecto al fin benéfico ya implicaría en sí la sumisión al gravamen, pero el devengo de éste en los casos de transmisión exigiría que imperativamente se produjera ésta. Pretender deducir del precepto que la transmisión de un inmueble adscrito a un fin benéfico, que deja de estarlo por el hecho mismo de la transmisión, está sujeto al pago del arbitrio, es abandonar la interpretación gramatical para adoptar un criterio, grato a un propósito fiscal, pero, indudablemente, falto de equidad. Para que gramaticalmente fuera admisible la tesis favorable a la no exención, hubiera exigido decir en el precepto: «los terrenos comprendidos en el apartado *d*) que dejen de estar afectos al uso o destino que motiva su exención *porque* (o *al ser*) fueren enajenados».

Pero si gramaticalmente es inadmisibile un criterio negativo de la exención, con harta mayor razón lo es si acudimos a una interpretación lógica derivada de la propia concepción del arbitrio.

El arbitrio sobre incremento del valor de los terrenos viene a gravar, como su propio nombre indica, no unos bienes, ni la exclusiva tenencia de los mismos, sino el aumento que hayan podido experimentar con el simple transcurso del tiempo, y que se refleja en un evidente beneficio para el titular de dichos bienes en el momento de transmitirse, por el simple hecho de su prolongada posesión.

Fórmula normal de exteriorización de dicho incremento es aquella en que por cualquier causa (expropiación, transmisión onerosa o lucrativa) surja la cuestión de fijarle un valor al terreno de que se trate. Fórmula no ya tan normal, pero que el ordenamiento jurídico ha recogido, es la de atribución de un valor como consecuencia de hechos ajenos a la voluntad de su propietario, que represente un incremento sobre el que tuviere consignado anteriormente, sin haberse producido cambio alguno de su propiedad. Es la que se recoge en los casos de la llamada «tasa de equivalencia», regulada en el artículo 105 del propio Decreto.

Veamos ahora quiénes son los obligados al pago del arbitrio. La propia concepción del tributo abona de por sí que lo sea el que se beneficia con dicho incremento. En las transmisiones onerosas, como consecuencia, el vendedor; en las lucrativas, el adquirente, y así lo recoge el artículo 106 del Decreto de 1946.

Pues bien, si el legislador fiscal quiso reconocer la exención del arbitrio a unas determinadas personas o entidades en razón de aplicar sus bienes a fines benéficos o de enseñanza, y la exención comienza sentándose en los términos amplios y categóricos que se recogen en la parte primera del artículo 108 del Decreto, ¿cómo es posible lógicamente mantener criterio opuesto? ¿A qué simbólico alcance dejamos reducida la exención?

Se declara exenta del arbitrio a una institución benéfica, mientras tiene adscritos sus bienes al cumplimiento del fin benéfico, y se pretende negar esta exención cuando la institución vende dicho bien y se beneficia del incremento de valor, que, precisamente, ha de aplicar al cumplimiento del fin benéfico, cuando constituyan capital permanente de la fundación, en virtud de lo imperativamente dispuesto en el artículo 8.º del Real Decreto de 14 de marzo de 1899.

Pero es que, además, este criterio lo abona la propia segunda parte del párrafo que hemos venido examinando. Dice así: «Excepto en los casos en que la transmisión se realice a título gratuito e implique la afección de los bienes a un destino»

que con arreglo al mismo apartado lleve aparejado el otorgamiento de igual beneficio.»

Este párrafo guarda armónica relación con toda la regulación del tributo, y su concepción. Cuando se trate de una transmisión gratuita, el arbitrio recaerá sobre el adquirente. Es lógico que si éste es un particular que no lo vaya a adscribir a un fin benéfico, sino especulativo, éste vendría obligado al pago del arbitrio. ¡Ah!, pero si el adquirente lo sigue adscribiendo a otro fin benéfico o docente, imponer el pago entrañaría tanto como un grave perjuicio al propio fin benéfico, al que con la exención se pretende beneficiar.

Si tan lógica es esta parte del precepto, ¿por qué no hemos de dar también a la primera parte del mismo análoga interpretación?

En una transmisión onerosa en la que la parte vendedora sea el fin benéfico, será este fin el beneficiado con el incremento de valor, y debe entendersele exento, de igual forma que en una transmisión gratuita, en que el adquirente y el beneficiado sea el fin benéfico, y por ello se le reconoce la exención.

En definitiva, el párrafo segundo del artículo 108 mantiene el principio de que un inmueble afecto a un fin benéfico goza de la exención del arbitrio hasta el momento inclusive de transmitirse y pasar al ámbito del derecho de propiedad de un tercero, realizado lo cual la exención desaparece y podrá ser objeto de todas las modalidades del tributo. Pero si la transmisión se hiciera para aplicarle a otro fin benéfico, aun en el nuevo ámbito del derecho de propiedad del tercero adquirente, subsistirá la exención.

La única interpretación que cabe dar al precepto que afirma que al enajenarse el inmueble continuará sujeto al pago del arbitrio como si la exención no hubiera existido, es la de que una vez que ha tenido lugar dicha transmisión, el inmueble de que se trata entra ya en posesión del nuevo titular del mismo en el régimen general del tributo y devengará el arbitrio tanto en su posible forma de tasa de equivalencia como en cualquier transmisión de que posteriormente pueda ser objeto.

De esta forma la exención tiene un efectivo contenido y una fundamentación jurídica de acuerdo plenamente con la concepción del arbitrio y su regulación legal.

En último término, y por si no se estimara suficiente cuanto llevamos expuesto, permítasenos una breve consideración: estamos conformes en la dudosa interpretación a que se presta el texto literal del precepto. Pues bien, no olvidemos que se trata de una regulación fiscal, y que la norma interpretativa de este tipo de preceptos debe ser siempre «pro contribuyente», máxime si tal criterio lo abona el propio ordenamiento jurídico.

Desearía haber llevado al convencimiento de cuantos dedican su actividad a estos trascendentales temas de orden económico mi convicción de que las transmisiones onerosas que realizan las instituciones benéficas y docentes de sus bienes inmuebles deben disfrutar de la exención del arbitrio de plus valía que pudieran devengar por dichas transmisiones.

JOSÉ LUIS GARCÍA RUBIO

Abogado del I. C. de Madrid