

1. COMENTARIOS MONOGRAFICOS

LOS TERRENOS AFECTOS A EXPLOTACIONES AGRICOLAS EN EL ARBITRIO DE PLUSVALIA

336.2.211.4 (094.9)

por

Nemesio Rodríguez Moro

El artículo 510 de la Ley de Régimen local dispone: «Constituye el objeto de este arbitrio el valor de los terrenos sitos en el término municipal del Ayuntamiento de la imposición, estén o no edificados, con excepción de aquellos afectos a las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mineras y que no tengan, además, la consideración legal de solares, a tenor de lo dispuesto en el artículo 499».

Lo establecido en este artículo ha sido objeto de controversia, y algunas de sus disposiciones no han quedado suficientemente aclaradas hasta muy recientemente, tal como lo que se refiere al concepto de explotación agrícola. Veamos, en síntesis, cuál es el objeto del arbitrio de que se trata.

a) Sólo se someten al mismo los incrementos de valor del terreno, no las edificaciones, eventuales o permanentes, que sobre el terreno se levanten. En este particular ha sido constante la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo.

b) La sujeción al arbitrio se extiende a *todos* los terrenos del término municipal. De manera que no hay que hacer distinción de si tales terrenos se hallan dentro del casco, ensanches, o si son terrenos urbanos o de reserva urbana. Algunos tratadistas llegaron

a afirmar que solamente los terrenos urbanos, y no los rústicos, quedaban sometidos al arbitrio de la plusvalía. E incluso algunas sentencias vinieron a estar en esta línea.

Sin embargo, en la actualidad se mantiene de manera unánime que, en principio, *todos* los terrenos del término municipal se hallan sujetos al arbitrio de plusvalía y sólo quedan al margen del mismo aquellos que estén afectos a explotaciones agrícolas, etc.

El Tribunal Supremo viene con reiteración manteniendo la tesis de que el arbitrio grava, en principio, todos los terrenos del término municipal de la imposición. Así, entre otras, la sentencia de 18 de mayo de 1972.

c) La excepción que establece el párrafo primero del artículo 510 de la Ley ha de reunir conjuntamente estas dos condiciones:

1.^a Que el terreno en cuestión no sea solar, según el concepto que se da del mismo en el artículo 499 de la Ley de Régimen local.

2.^a Que dicho terreno esté afecto a una explotación agrícola, forestal, ganadera o minera.

En reiterada jurisprudencia ha dejado sentado el Tribunal Supremo que si el terreno es solar, aunque se halle dedicado a explotación agrícola, queda sujeto al arbitrio, puesto que el legislador exige para tal excepción que se den *conjuntamente* ambos requisitos.

La cuestión de si un terreno está afecto a una explotación agrícola ha venido siendo objeto de hondo debate y está llegando en numerosas ocasiones hasta el Tribunal Supremo, sobre todo en los últimos tiempos, en que la especulación del suelo se da en grandes proporciones respecto de terrenos que, siendo inicialmente rústicos, se ven profundamente afectados por la expansión urbanística y ofrecen perspectivas de enormes plusvalías para los inversores, que procuran mantener tales terrenos con las apariencias de rústicos, para eludir así la acción fiscal.

En torno a esta cuestión, el Tribunal Supremo viene reiterando criterios con los que poder dilucidar en cada caso el alcance de esta excepción fiscal. Estos criterios son principalmente los siguientes:

Primero.—La afección de un terreno a una explotación agrícola, forestal, ganadera o minera es una cuestión de hecho. (Sentencias

7 de octubre de 1962, 22 de mayo, 4 de noviembre, 20 de diciembre, 18 de marzo de 1972 y otras.) En cada caso han de tenerse en cuenta todas las circunstancias que rodean al asunto, atendiendo a las reglas o criterios de normal apreciación de los medios probatorios, según consigna la sentencia de 18 de marzo de 1972.

Segundo.—Que la carga de la prueba respecto de si se dan las condiciones precisas para no quedar sujeto un terreno al arbitrio de plusvalía corresponde al que lo alega, y ello, como establece la sentencia de 18 de febrero de 1973, en virtud de la presunción de legalidad de que gozan, según el artículo 8.º de la Ley general tributaria, los actos de la Administración relativos a la determinación de las bases y deudas tributarias, acordes con los principios del *onus probandi*, por los cuales se atribuye la carga de la prueba a quien pretende la exclusión o exención de una obligación que se impone, como en este caso, con carácter general, obligación de probar que recae en el contribuyente aun en el caso de alegar que el tal terreno no es solar, pues, como dice la sentencia de 4 de marzo de 1973, la carga de la prueba, aunque sea de carácter negativo, corresponde a la parte actora, por tratarse de un elemento constitutivo de su pretensión.

Tercero.—Que no es suficiente para que un terreno se estime afecto a una tal explotación ni que se halle tributando por Contribución Territorial Rústica, ni que se dedique de un modo ocasional o esporádico a una finalidad agrícola, forestal, ganadera o minera, ya que se hace preciso que exista una verdadera explotación de tal índole, la cual lleva implícita la idea de algo sistemático, exclusivo y permanente, con destino previo, habitual y sustantividad propia y finalidad útil. (Sentencia de 18 de marzo de 1972.)

En la sentencia de 21 de marzo de 1973 (Ar. 1.354) se pone en relación la dedicación agrícola del terreno, la explotación agrícola a que se dice afecto, con el valor que se asigna al terreno y el rendimiento que se extraiga del mismo para de aquí deducir que si tal rendimiento es notablemente desproporcionado con el valor del terreno habrá de estimarse que tal dedicación no tiene otra finalidad que la de enmascarar una exención fiscal que en correcta inteligencia de la Ley no puede concederse.

Por eso tal vez debiera volverse al concepto del Estatuto Municipal en orden a estimar solar a efectos del arbitrio de plusvalía

todo terreno cuyo valor corriente en venta exceda del duplo del que resulte de capitalizar la renta que fuese susceptible de producir en el supuesto de su aprovechamiento agrícola. Y si parece excesivamente estrecho del margen, pudiera tomarse el cuádruplo, como en la Ley especial del Municipio de Madrid se hace. Pero lo que de ningún modo puede admitirse es que en un terreno que aún es rústico o de reserva urbana, según lo establecido en la Ley del Suelo, y que por las cercanías a la ciudad valga veinte, cincuenta, cien o más veces que un terreno rústico, pueda quedar al margen de tributar por plusvalía con sólo plantar unas berzas o unos árboles o poner a pastar un par de vacas. Si el que vende lo ha hecho a un precio muy superior al valor del terreno rústico, es decir, a precio de terreno urbano, no es de justicia que deje de satisfacer el impuesto correspondiente sobre la plusvalía, devolviendo así a la colectividad parte de ese mayor valor que la colectividad, en su multiforme actividad, le ha proporcionado a tal terreno, pues tal es el fundamento y la razón de ser de dicho impuesto.

En tal dirección se mueve ya de una manera clara y decidida la jurisprudencia del Tribunal Supremo, mereciendo toda clase de alabanzas tal posición a la hora de fijar el concepto de explotación agrícola a efectos del arbitrio de plusvalía. Pueden verse sobre el particular recientes sentencias, algunos de cuyos considerandos se transcriben a continuación:

La sentencia de 28 de febrero de 1973 (Ar. 746) dice:

CONSIDERANDO: Que en el debate a que se contrae este proceso, y como premisa previa a toda otra consideración, hay que precisar al objeto de ajustar el juicio valorativo que procede hacer respecto a la legalidad o ilegalidad de la motivación en que se basa la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Provincial de Barcelona recurrida, que, de conformidad con el carácter de generalidad que el art. 150 de la Ley de Régimen local somete las transmisiones de los terrenos sitios en un término municipal al arbitrio, conocido comúnmente de plusvalía, y, en virtud de la presunción de legalidad de que gozan, según el art. 8.º de la Ley General Tributaria, los actos de la Administración relativos a determinación de las bases y deudas tributarias, acorde con los principios generales del *onus probandi*, por los cuales se atribuye la carga de la prueba a quien pretende la exclusión o exención de una obligación que se impone en este caso con el mentado carácter general, a la Sociedad demandante incumbía, en el expediente de gestión tributaria municipal, en la vía económico-administrativa, y en este recurso,

hacer prueba concluyente de la afección del inmueble adquirido, con anterioridad a la fecha de su compra, y por sus anteriores propietarios, a una explotación agrícola como supuesto de no sujeción al arbitrio debatido, regulada en el art. 510, admitido ya por la Administración que el terreno gravado no tenía, cuando fue enajenado, la consideración legal de solar según el art. 499 de la Ley de Régimen local.

CONSIDERANDO: Que el destino agrícola de un inmueble, a efectos de su exclusión del tributo de plusvalía, debe referirse al tiempo anterior a la transmisión que diera lugar a esa exacción, no teniendo trascendencia los actos y pruebas realizados con posterioridad, de lo cual se infiere la inoperancia del acta notarial de fecha 14 de enero de 1970, del dictamen de un titulado ingeniero técnico agrícola evacuado en relación con el estado del terreno en 3 de diciembre de 1971, ya que por la naturaleza del cultivo, hortalizas, no se desprende la obligada afección agrícola anterior a la venta del terreno de autos, y a mayor abundamiento tal documento carece de relevancia en este recurso, por no haberse practicado la prueba pericial pertinente y conforme a las normas de procedimiento reguladas en la Ley de Enjuiciamiento Civil.

CONSIDERANDO: Que aun dando por probada la existencia de un cultivo con anterioridad al 10 de diciembre de 1969, ello no podría implicar, en este caso, la incidencia de una explotación agrícola en el inmueble de éstos, ya que la afección o destino exige, en primer término, la voluntad del poseedor no tener dedicado un terreno a una explotación de este tipo, destino que no puede entenderse sea el dado por los transmitentes del terreno en cuestión, por cuanto en 1965 se estableció un derecho de opción de compra por valor de más de 22 millones de pesetas, por haberse generado un incremento de valor en veintidós y veinticuatro años del 2.333 por 100, por ser los precios unitarios municipales, fijados con anterioridad a la venta, de 14 pesetas el palmo cuadrado, y por haberse efectuado la transmisión en 1968 de tres parcelas de una extensión de algo más de 1.000 metros cuadrados, inadecuada para su explotación agrícola; siendo representativo todo ello de una evidente finalidad de explotar el inmueble teniéndolo no como finca agrícola, sino como terreno con un valor urbano, como efectivamente tenía; siendo en su caso el cultivo de carácter marginal y con un rendimiento notoriamente inferior y desproporcionado al valor en venta de la finca; conforme todo ello a la doctrina del Tribunal Supremo, en sentencias de 28 de abril, 26 de junio y 5 de julio de 1969 y 31 de octubre de 1970, que ha sentado la doctrina expuesta en este apartado, haciendo especial mención la última de las consignadas en la motivación del arbitrio de plusvalía, que es el de absorber parcialmente este tributo, los incrementos de valor experimentados por los terrenos por circunstancias ajenas al esfuerzo de su propietario en el período impositivo; incrementos que no serán gravables si son propios de una explotación agrícola, que no podrá aducirse cuando por la entidad de aquéllas se revele inequívocamente un valor en venta propio de un terreno urbano y que sea anterior

a la transmisión sujeta al arbitrio, como es el supuesto del que se refleja de los índices unitarios de valor municipales aprobados conforme a lo dispuesto en el art. 510 de la Ley de Régimen local; no habiendo el Tribunal Supremo cercenado las causas de no sujeción comprendidas en el art. 510 de la Ley de Régimen local, sino aplicado el mismo en un sentido acorde con la letra y finalidad del precepto, que excluye la exención de los terrenos con valor en venta propio de una finca urbana, por la mera incidencia de un cultivo que en ningún caso puede representar la dedicación y afección de la misma a una explotación agrícola: todo ello sin perjuicio de la inscripción registral que constata un estado de la transmisión anterior que puede no corresponder al que tuviera en el momento la finca; así como también es irrelevante el pago de las contribuciones y arbitrios propios de una finca rústica, que no implica el cultivo agrícola, sino el que no está edificado en un terreno o no tener la consideración de solar urbanizable.

En la sentencia de 2 de marzo de 1973 (Ar. 992) se consigna:

CONSIDERANDO: Que precisamente por las razones éticas antes invocadas, que son las informantes del precepto legal aplicable, cada vez más justificadas por la marcha ascendente de los movimientos especulativos, en las áreas superpobladas y en las zonas de expansión urbanística e industrial, en casos como el presente, en que los terrenos no reúnen la condición de solar, no se ha estimado existente una verdadera explotación agraria, con entidad suficiente para la exoneración del devengo del arbitrio, en supuestos en que el cultivo era ya transitorio, con miras a su terminación y en pequeña escala (sentencia de 18 de junio de 1968), o por haber sospechas de que el cultivo fuera improvisado para mantener las apariencias (sentencia de 4 de marzo de 1969), apariencias que se cubren sobre la marcha o *a posteriori* (sentencia de 5 de julio de 1969), exigiendo la existencia de una verdadera explotación en forma sistemática, exclusiva y permanente (sentencia de 19 de noviembre de 1969), no meramente simbólica e irrelevante, sino acreditativa de una producción de resultados económicos sensibles y proporcionados (sentencia de 19 de noviembre de 1971), pues se ha considerado que no existe una auténtica explotación si no se acredita que los rendimientos de la misma guardan la debida proporción con la extensión y con el valor y capacidad productiva de la finca (sentencias de 28 de abril de 1969, 31 de octubre de 1970, 11 de marzo de 1971 y 14 de febrero de 1972).

Por su parte, la sentencia de 21 de marzo de 1973 (Ar. 1.354) dice lo siguiente:

CONSIDERANDO: Que en la demanda se aduce en primer lugar que, a los efectos del arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos, la finca respecto de cuya transmisión fue girada la liquidación impugnada se halla afecta a una explotación agrícola y, además, no tiene la consideración legal de solar; mas tal motivo de impugnación no puede ser acogido, ya que: *a*) para que un terreno pueda estimarse afecto a una explotación agrícola a los efectos del art. 510, 1, de la Ley de Régimen local, según se establece en la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de febrero del año en curso —que insiste en reiterada doctrina jurisprudencial (sentencias de 31 de octubre de 1970 y 19 de noviembre de 1971, entre otras muchas)—, no basta la simple afección del mismo a un determinado cultivo, sino que es menester, además, que los rendimientos de éste guarden la debida proporción con la extensión de la finca y con el valor, sobre todo, que a la misma deba reconocerse, y como la prueba parcial practicada (especialmente el dictamen del perito señor S. G.) acredita de modo palmario que tanto los rendimientos como el valor agrícola de la finca de referencia no sólo no guardan aquella debida proporción, sino que, por el contrario, se hallan en notoria desproporción incluso con el valor que a la propia finca se asigna en la escritura de compraventa que dio lugar a la liquidación impugnada —el valor agrícola de la finca ha sido pericialmente fijado en 1.754.906 pesetas, mientras que el precio de venta que figura en dicha escritura es el de 7.000.000 de pesetas—, sin necesidad de acudir a más razonamientos, es forzoso concluir que no cabe estimar la concurrencia del mencionado requisito positivo, indispensable para que pueda entrar en juego la excepción establecida por el precepto citado, y *b*) en cuanto al requisito negativo, también necesario a este concreto efecto, de que la finca no tenga la consideración legal de solar a tenor del artículo 499 de la misma Ley, cuya concurrencia ha sido negada por el Ayuntamiento exactor, es patente que de la prueba practicada y del expediente administrativo no puede extraerse conclusión alguna favorable a las pretensiones de la parte actora, pues si bien en el informe del perito agrícola señor G. (obrante en el expediente) se expresa que «no existe ninguna obra reciente de tipo vial, de saneamiento, alumbrado, etc.», tal expresión no excluye la existencia de los servicios mínimos que, según dicho precepto, atribuyen a un terreno la consideración legal de solar, cuya existencia aparece indicada en el informe emitido por el ingeniero municipal de Montes (obrante también en el expediente); y, por lo demás, es incuestionable que en contra de lo que en este aspecto se argumenta en la demanda, la carga de la prueba de la concurrencia del requisito en examen, aunque sea de carácter negativo, incumbe a la parte actora, por tratarse de un elemento constitutivo de su pretensión y de conformidad con lo dispuesto por el artículo 1.214 del Código civil y con la doctrina reiterada sentada en torno al mismo (sentencias

de 26 de junio y 5 de julio de 1969 y 9 de marzo de 1970, entre otras muchas); sin que la circunstancia de que se trate de un requisito negativo pueda alterar tal doctrina, pues, como tiene expresamente declarado el Tribunal Supremo, al actor incumbe la prueba de los hechos que sean fundamento de su demanda, sea cualquiera la naturaleza positiva o negativa de los mismos (sentencias de la Sala Primera de 15 de junio de 1961 y 8 de junio de 1966), y más en casos como el presente, en que la prueba de la inexistencia de los aludidos servicios mínimos ofrece iguales dificultades que la de su existencia.