

orden. Ahora, si el caso es digno de ello, que le ponga remedio quien pueda y quiera.

J. P.

OBSERVACIONES DE LA REDACCION

I

Las exenciones o tipos privilegiados que la ley y el Reglamento del Impuesto de Derechos reales reconocen en relación con los bienes expropiados o adquiridos por los Ayuntamientos para vías públicas o procedentes de los sobrantes de los dedicados a ellas, dimanen o tienen como primer punto de arranque, del artículo 115 de la ley de Obras públicas, número 3, que dice así: «La declaración de utilidad pública lleva consigo, respecto de los particulares que la soliciten. ...3.º La exención del impuesto de Derechos reales y transmisión de bienes que se devengaren por las traslaciones de dominio que tuvieren lugar como consecuencia de la aplicación de la ley de Expropiación forzosa.»

Este artículo se modifica por el 52 de la ley de Expropiación forzosa, de 10 de Enero de 1879, declarando que, a los efectos del artículo 115 citado, además de la exención que se concede a los Ayuntamientos para las fincas que deban adquirir a fin de llevar a cabo las obras de reforma, se concede igual exención al hacerse por ellos la venta de los solares regularizados que resulten por razón de las fincas expropiadas con dicho objeto. Este artículo se refería, como lo evidencia su relación con el 45 y 46 de la misma ley de Expropiación forzosa, a las expropiaciones *para la mejora, saneamiento y ensanche interior* de las poblaciones mayores de 50.000 almas.

El artículo 14 de la ley de 18 de Marzo de 1895, refundiendo en un solo precepto las dos disposiciones que acabamos de citar, declaró exentas del impuesto de Derechos reales las adquisiciones de fincas sujetas a la ley de Expropiación forzosa y las primeras enajenaciones de los solares que resultaren.

Promulgada la ley del Impuesto, de 2 de Abril de 1900, en la que no fué comprendida esta exención, se creyó derogada la de 1895, pero la ley de 8 de Febrero de 1907 la declaró viva, y, además, para evitar duda alguna, dispuso que no se entendería

derogada por preceptos de carácter general, aunque fueran legislativos, sino por una ley especial.

Y, en consecuencia, en el Reglamento de 20 de Abril de 1911 se incluye la exención de los actos indicados «siempre que se observen las disposiciones de las leyes de 18 de Marzo de 1895 y 8 de Febrero de 1907». En forma literalmente igual se reproduce la exención en la ley y en el Reglamento actuales (número 3.º, artículo 3.º, y número 3.º, artículo 6.º, respectivamente). Además, por el número 42 del artículo 6.º del Reglamento, y 42 del artículo 3.º de la ley del Impuesto, se declaran exentos los actos declarados por una ley en vigor, con los requisitos que ella señale.

Por otra parte, la ley de Ensanche de Madrid y Barcelona, de 26 de Julio de 1892, reproduciendo el artículo 17 de la ley de Ensanche general, de 22 de Diciembre de 1876, dispuso que las transmisiones de la propiedad de los edificios que se construyan en la *zona* de ensanche (no meramente en el ensanche de una vía pública cualquiera) sólo devengarán en favor de la Hacienda, durante los seis primeros años, la mitad de los derechos que por disposición general correspondan, a contar para cada inmueble desde la fecha en que comience a tributar por territorial Y como este tipo reducido o beneficioso pugnaba con la prohibición de otorgar exenciones no establecidas por la ley del Impuesto, según precepto terminante del artículo 3.º de la ley de 2 de Abril de 1900, y con lo prevenido en el artículo 20 de la misma, se denegó por los liquidadores la aplicación de aquél; pero la Jurisprudencia se pronunció en contra de esta tesis (Sentencia de 17 de Julio de 1913. *Gaceta* de 5 de Agosto) y la ley de 28 de Febrero de 1927 hubo de admitir la rectificación en su artículo 4.º, párrafo 1.º, y lo mismo dispone el artículo 7.º, párrafo 1.º, del Reglamento, sujetando dichas enajenaciones sólo al 0,50 del tipo de tarifa, según la ley de 1892.

Finalmente, el artículo 38 del Reglamento de 1911 establece que los contratos de adquisición de terrenos y edificios que realicen los Ayuntamientos, no comprendidos en la exención total a que antes nos hemos referido, *destinados* a ensanche de la vía pública, en la parte que sea necesaria, con arreglo al proyecto, siempre que esté definitivamente aprobado y *la expropiación se verifique con arreglo a la ley de 10 de Enero de 1879, pagarán el 0,50 por 100.*

Este precepto ha pasado al Reglamento actual (artículo 39), pe-

ro en forma que le altera profundamente; dice así: «Los contratos de adquisición de terrenos y edificios que realicen los Ayuntamientos con destino al ensanche de la vía pública en la parte que sea necesaria con arreglo al proyecto, *siempre que esté definitivamente aprobado* y la adquisición *se verifique o pueda verificarse* con arreglo a las disposiciones vigentes sobre expropiación forzosa, *aun cuando aquélla tenga lugar por convenio con los interesados*, se liquidará al 0,50» (no siendo de aplicación esto, si hubiese lugar a la exención del artículo 6.º, número 3.º).

Llamamos muy especialmente la atención sobre las frases subrayadas, porque ellas evidencian que domina en el nuevo Reglamento un espíritu completamente distinto y aun contrario que en el antiguo, y constituyen la clave para resolver la primera cuestión a que se refiere el artículo precedente.

Tenemos, pues, un triple concepto: las adquisiciones hechas por los Ayuntamientos para ensanche interior de las poblaciones de más de 30.000 almas, según la ley de 1895 (que limitó a ese número el de 50.000 que fijaba la ley de 1879), y primeras enajenaciones de las mismas totalmente exentas; las enajenaciones a título oneroso de las fincas comprendidas en la zona del Ensanche de Madrid y Barcelona durante seis años, desde que paguen contribución territorial, abonarán la mitad de los derechos señalados en la Tarifa; y, finalmente, las *adquisiciones* hechas por los Ayuntamientos para ensanche de la vía pública en la forma que determina el artículo 39 del Reglamento pagarán el 0,50 por 100 de la base de transmisión respectiva (de no estar comprendidas en la exención total a que se refiere el primer grupo).

II

Los hechos fundamentales, tal como los expone don J. P., a que hemos de atenernos, son los siguientes: Una Sociedad dona ciertos terrenos a un Ayuntamiento para que abra una calle al objeto de valorizar casas construídas por aquélla; el Ayuntamiento acepta la donación y abre la vía pública; a requerimiento del liquidador ha manifestado la Corporación municipal que el proyecto de ensanche había sido aprobado por dicha Corporación, y lo misma ocurría con el plano y Memoria del Arquitecto municipal.

Supuestos estos hechos, nuestro criterio es, coincidiendo con el

Tribunal Económico-Administrativo provincial, que el contrato celebrado por el Ayuntamiento para adquirir el terreno donde se hizo la calle, debe tributar al 0,50 por 100, y no al 28 por 100.

El concepto jurídico que a primera vista merece dicho contrato es el de donación, la cual, si bien es un modo de adquirir la propiedad, según los artículos 618 y siguientes del Código civil, es, al propio tiempo, un contrato, puesto que una vez aceptada se dan en ella los requisitos esenciales de todo contrato de consentimiento, objeto y causa, siquiera haya en ella modalidades o causas especiales de rescisión, como la de supervivencia de hijos, etc., que no afectan a la esencia del contrato. Pero examinándolo más a fondo se ve que no es éste el verdadero concepto. Es esencial en las donaciones la liberalidad (artículo 618 del Código civil); en dicho contrato no hay tal liberalidad gratuita; el transmitente da la finca para que adquieran mayor valor las demás fincas suyas; el Ayuntamiento adquiere el terreno con la condición de hacer la calle y gastar para ello; hay, pues, mutua cesión de derechos, y, por lo tanto, es una cesión onerosa y no donación.

Pero no queda resuelta por completo con ese concepto la calificación jurídico-fiscal del contrato que nos ocupa.

En la Tarifa y en el Reglamento hay tipos y conceptos especiales para determinadas adquisiciones, y estos tipos y conceptos han de prevalecer por precepto expreso de la ley y por regla constante de hermenéutica legal sobre los conceptos generales.

Del mismo modo que hay un concepto y tipo general de compraventa de inmuebles al 4,80 por 100 y sin embargo no se aplica a las concesiones administrativas, a pesar de ser inmuebles, según el artículo 334, número 10, del Código civil, sino que su transmisión onerosa se liquida a un tipo especial de 0,30 por 100 (número 18 de la Tarifa); del mismo modo que tampoco se aplica el aludido tipo general a las adquisiciones onerosas de inmuebles para templos, sino al 0,25 por 100 (número 64 de la Tarifa); del mismo modo que en los vínculos no comprendidos en el convenio de 1867 se satisface el 3 por 100 y no el 4,80 por 100; del mismo modo que en las transmisiones a título oneroso de los edificios de la zona de Ensanche de Madrid y Barcelona se pagan la mitad de los derechos durante seis años, según hemos dicho (y fácil nos sería prolongar mucho más los ejemplos); del mismo modo ha de aplicarse

el criterio del precepto y tipo especial, y no el general, en el caso de adquisición de terrenos para ensanche o ampliación o apertura o aumento de espacio de una vía pública en el interior de una población.

El número 23 de la Tarifa del Impuesto dispone que los contratos de adquisición de terrenos que hagan los Ayuntamientos con destino al ensanche de la vía pública, en la parte que sea necesaria, con arreglo al proyecto, tributan al 0,50 por 100.

Lo mismo previene el artículo 39 del Reglamento, antes copiado. ¿Qué requisitos son necesarios para esto? Exclusivamente los que previene dicho artículo 39.

E insistamos ante todo en una consideración esencial antes apuntada. Es completamente distinta la redacción del actual, de la del de 1911; en éste (artículo 38) era absolutamente necesario que la adquisición se verificase por expropiación y que la expropiación fuera forzosa, conforme a la ley de 1879; en el actual, por el contrario, se aplica el tipo beneficioso *aunque la adquisición se verifique por convenio con los interesados*, bastando como requisito no la *efectividad* de la expropiación forzosa sino la *posibilidad* (que se verifique o pueda verificarse, dice el Reglamento) aun cuando no se llegue a ella por celebrarse el aludido convenio con los interesados.

Los requisitos, pues, para gozar del tipo beneficioso son: 1.º, que la finca sea necesaria con arreglo a un proyecto; 2.º, que éste se halle definitivamente aprobado. En los hechos se nos dice que el proyecto para ensanche o apertura de la vía pública se aprobó definitivamente y que los terrenos cedidos eran necesarios para la apertura.

Tenemos, pues, que la Tarifa y el Reglamento exigen que la finca se destine a vía pública, como ocurre aquí; que esté aprobado el proyecto definitivamente, como se ha hecho constar por el Ayuntamiento, sin que aparezca demostración contraria, y que el terreno se pueda adquirir por expropiación, aunque se adquiriera por convenio, como también ha sucedido.

Ni la Tarifa, ni la ley, ni el Reglamento, quieren ni preceptúan medie precio para gozar del tipo beneficioso, ni que se haya utilizado la expropiación forzosa. Cualquiera que sea el contrato celebrado, mediante el cual el Ayuntamiento adquiriera el terreno, debe-

aplicarse ese tipo reducido. Donde la ley no distingue no cabe distinguir.

Cuando la ley quiere marcar que la adquisición sea a título oneroso lo dice expresa y terminantemente: por ejemplo, en el artículo 38 del Reglamento y en el 64 de la Tarifa para templos; en el 7.º del Reglamento y 4.º de la ley para las enajenaciones del Ensanche de Barcelona y Madrid; cuando no distingue sino que emplea la locución genérica de «adquisición de terrenos» hay que concluir que, sea cualquiera la forma de la adquisición, será aplicable el tipo especial; todos los medios de adquirir están comprendidos en esa locución genérica.

No son necesarias más razones: para liquidar conforme a éste basta atenerse a su precepto expreso. Pero como razón que fundamenta tal artículo no puede olvidarse la distinción de los bienes de los Ayuntamientos en bienes de uso público y bienes patrimoniales (artículos 344 y 345 del Código civil), unos destinados al uso de todos y por todos los habitantes del Municipio, y otros, adquiridos por los Municipios como personas jurídicas susceptibles de poseer propiedad privada: los primeros son los destinados a calles, plazas, etc., y el legislador ha querido favorecer la adquisición de los terrenos que se han de aplicar a construir vías públicas, con un tipo especialísimo, al cual habrá de estarse, cualquiera que sea la forma de adquisición; no es preciso la expropiación forzosa para gozar del beneficio de tipo especial; sólo es preciso que la finca quede incorporada formando parte de la vía pública a virtud de un proyecto aprobado (y esto, bien entendido, en los casos a que no alcance la exención del número 3.º del artículo 6.º del Reglamento, porque entonces la exención será total); en el caso antes indicado, el Reglamento se basa no en la forma de adquirir, sino en el destino de los bienes, o sea, apertura o ensanche de una vía pública.

Contra esto se alegan tres razones: a) El no existir verdadero expediente aprobado por no haber prestado su consentimiento la Comisión Sanitaria, según exige el Estatuto Municipal en su artículo 182. b) Que se trataba de una adquisición para *saneamiento o mejora interior* de la población, y no para el *ensanche*, palabra que lleva consigo la idea de algo exterior. 3.º, la sentencia del Tribunal Supremo, de 3 de Abril de 1922.

En cuanto a la primera objeción, el artículo 41 del Reglamento la desvirtúa por completo: según éste el impuesto se exigirá conforme a la *verdadera naturaleza del acto o contrato liquidable y prescindiendo de los defectos de fondo y forma que puedan afectar a su validez y eficacia*; si, pues, es cierto que el Ayuntamiento ha adquirido terreno con el cual ha ensanchado la vía pública conforme al plan aprobado, es preciso aplicarle el tipo especial existente en el Reglamento, sean cualesquiera las omisiones legales, que no discutiremos ni nos interesan a los efectos de la liquidación, que el Ayuntamiento haya podido cometer en su adquisición.

En cuanto a la segunda, nos parece un poco equivocado el concepto y un tanto pueril. El artículo 39 del Reglamento se refiere al *ensanche de la vía pública*, no al *ensanche de la población*; de suerte que si en Madrid o Barcelona se hace por el Ayuntamiento la adquisición de una casa para regularizar una plaza (por ejemplo, la de Lavapiés, de Madrid), conforme a un plan aprobado, es incuestionable que el contrato habrá de liquidarse al tipo beneficioso o especial de 0,50, y no al 4,80, conforme al expresado artículo. Afirmar que el *ensanche* de la vía pública no se refiere a la *mejora interior* de la población, sino a lo *exterior*, y que por ello no es aplicable tal artículo, es sentar una afirmación errónea y deducir una consecuencia gratuita. La ley de 1895, lo mismo que la ley de 1879, se refieren a la *mejora interior* de las poblaciones de 50.000 ó 30.000 almas, y declaran las adquisiciones necesarias para ello exentas; en las poblaciones menores, las adquisiciones no están exentas sino sujetas al tipo especial, aun refiriéndose a esa misma *reforma interior*, con la cual y para la cual es evidente se ha de producir el *ensanche* de las vías públicas, aunque ello no se refiera a un barrio exterior de ensanche, sino al interior de la población, y aunque no haya un plan de ampliación exterior de la población. La ley de 1879 nos habla en su artículo 45 de las expropiaciones de mejora, saneamiento y *ensanche interior*.

Y respecto a la tercera, nos parece la más importante. Pero la doctrina fijada en esa sentencia, lo mismo que la concordante fijada en el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de Junio de 1927 (REVISTA CRÍTICA de 1927, página 873) ha caído por su base desde el momento en que, por la reforma del Reglamento de 1927, se ha suprimido la necesidad o condición de que la adquisición sea por expropiación forzosa. Frente a esa jurisprudencia

dencia podemos citar, en cambio, la sentencia del Tribunal de lo Contencioso de 9 de Febrero de 1901 (*Gaceta* del 7 de Mayo de 1902, aun cuando se trata de aplicación del Reglamento antiguo de 1896), pues en ella se declara que la adquisición por pacto de una casa en la calle de Velázquez, de Madrid, para apertura de su entrada con la calle de Alcalá debe liquidarse al 0,10 (que era el tipo equivalente al actual de 0,50); el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo, de 14 de Julio de 1925 (*REVISTA CRÍTICA*, página 907), pues, según éste, el tipo especial de Madrid y Barcelona es aplicable a los contratos; y otro acuerdo de dicho Tribunal, de 29 de Septiembre de 1925 (*REVISTA CRÍTICA* de 1926, página 11), según el cual, la exención de una finca del ensanche de Barcelona, adquirida para mejora interior de la población (lo mismo sería si, por tratarse de población menor de 30.000 habitantes no procediese la exención total, sino aplicar el tipo especial de 0,50), aunque se haya adquirido mediante convenio, porque la ley de Expropiación forzosa no sólo no lo prohíbe sino que lo prescribe en su artículo 26, y tampoco lo prohíbe la de 1895.

El párrafo 2.º del número 14 de la Tarifa carece en absoluto de aplicación al caso debatido, porque las adquisiciones para vía pública tienen un tipo especialísimo; no se pueden, por ello, aplicar preceptos generales. Lo mismo ocurre con el 29, párrafo 1.º, del Reglamento del impuesto.

A nuestro juicio, por todas las razones expuestas, la liquidación procedente es al 0,50 por 100, y no al 28 por 100.

III

Rebajada así la liquidación, como creemos inexcusable e hizo el Tribunal provincial, pierde extraordinaria importancia la multa; pero aun así hemos de estudiarla con los datos que se dan.

El Ayuntamiento envió relación certificada de varias actas, y entre ellas de la donación referida, a requerimiento del liquidador, que a su vez obedeció a excitaciones de la Abogacía; si con aquélla había suficientes elementos para liquidar no es cosa que conste; el Ayuntamiento parece no presentó el título de la donación en el plazo de ocho días, y el liquidador obtuvo los datos oportunos del donante, con arreglo a los que hizo la comprobación, notificada al Alcalde y consentida por éste; girada la liquidación fué aprobada

por la Abogacía, apelando el interesado ante el Tribunal provincial, que revocó el acuerdo, sin que se formulara voto particular ni interpusiera recurso el Interventor. No se indica las razones que tuviera el Tribunal para revocar la multa.

No es fácil así formarse idea exacta de ellas. Las que se indican, más de aspecto moral que legal (falta de lucro por el Ayuntamiento, encajar mejor en el número 23 de la Tarifa, etc.), no alcanzan a la multa, y la única referente a ésta, o sea ser excesiva con relación a la falta cometida, realmente no es muy convincente. ¿Presentó o no presentó el Ayuntamiento los documentos indispensables para liquidar? Esta es la cuestión esencial; porque si los presentó, aunque no fuese espontáneamente, sino a requerimiento del liquidador, entonces lo procedente no es el 100 por 100 de multa; si sólo se trataba de documentos complementarios, la imposición de multa sería la de 25 a 100 pesetas, según el artículo 215 del Reglamento del impuesto. Nótese que el Ayuntamiento envió los datos para liquidar, aunque no fuesen completos; si éstos eran el documento o certificado de él, pudiera el liquidador haber liquidado con los datos contenidos en aquél, y en tal caso no sería procedente el 100 por 100. Si el Ayuntamiento no envió el documento liquidable, entonces podía el liquidador imponer el máximo de la multa (habida cuenta de que la liquidación es al 0,50 de la base).

Las preguntas que al fin del artículo consigna don J. P. no nos creemos llamados a contestarlas; sólo nos hemos de fijar en la señalada con la letra F).

Según el artículo 141 del Reglamento del impuesto, el Abogado del Estado, Secretario del Tribunal Económico-Administrativo provincial, ha de remitir a la Dirección de lo Contencioso copia de los fallos de dichos Tribunales, en los que se acceda total o parcialmente a las peticiones de los interesados; el Director de lo Contencioso puede interponer recurso de alzada ante el Central, y si se hubiera hecho firme, propondrá aquél la declaración de lesivo para acudir ante el Tribunal Supremo. A este procedimiento puede acudirse en el caso expuesto. Es de suponer que la Dirección de lo Contencioso tenga ya conocimiento del caso; pero de todas suertes, no por vía de recurso de alzada, sino como exposición de hechos, el liquidador puede comunicárselo, íntegramente y con todas sus circunstancias, a los efectos procedentes.