

El impuesto de Derechos reales

(Caso práctico)

Poco aficionado he sido siempre a emborronar cuartillas para tratar públicamente de cuestiones de Derecho, por entender que esto solamente corresponde a quienes por su prestigio en el campo de la literatura jurídica o su reconocida y probada competencia profesional puedan ser guía de los demás en las intrincadas cuestiones que la ingrata interpretación y aplicación de las leyes nos ofrecen a diario ; pero he tenido conocimiento de un caso recentísimo que estimo de la mayor importancia, y, aun rindiendo acatamiento a mi viejo pensar y decidido propósito de *no hacer comentarios*, no puedo menos de exponer el hecho a la pública consideración—acogiéndome a las hospitalarias y autorizadas páginas de la REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO—, al objeto de requerir la valiosa opinión de plumas mejor cortadas que la mía (si se estima que el asunto lo merece) o la gestión, por parte de la Junta de la Asociación de Registradores, cerca del Excmo. Sr. Ministro de Hacienda, por si esta suprema autoridad en la materia cree oportuno dictar alguna disposición aclaratoria que sirva de norma segura a los Liquidadores en la aplicación de ciertos preceptos legales y reglamentarios que se relacionan con el Impuesto, los cuales preceptos, por más que para muchos nos parezcan de una diafanidad casi cristalina, para otros, en la práctica, por lo visto resultan ser turbios o poco transparentes, dando lugar, con ello, a la disparidad de criterio y, por ende, a que penetre la confusión en trabajo tan delicado cual es siempre la exigencia de semejante tributo, máxime si puede ocaſionarse daño al Tesoro (como en el caso presente ocurre) u originarse intransquilidad de es-

píritu en quienes, por su cargo, se ven en la dura y difícil necesidad de coordinar los intereses de la Hacienda con los derechos y deberes de los contribuyentes.

Y dicho lo anterior como obligado preliminar, pasemos a exponer el caso, que es el siguiente, con sus naturales antecedentes:

A excitación de una Abogacía del Estado, la Liquidación de un partido abrió expediente de investigación sobre actos y contratos en que pudieran haber intervenido en los quince años últimos los Ayuntamientos del territorio de su jurisdicción. Una Corporación municipal, en la relación-certificada que rindió, entre otros actos, señaló uno referente a cierta donación simple, hecha en 10 de Junio de 1924 por una Sociedad y aceptada por el Municipio, de determinados terrenos para que se destinaran a vía pública; pues, habiendo parcelado y vendido esa Sociedad una finca, como solares, le interesaba se abriera la vía necesaria que proporcionara salida a la edificación que se hiciera sobre lo enajenado. Requerido el Alcalde para que en el término reglamentario de ocho días presentara el oportuno documento que sirviera para practicar la correspondiente liquidación, *se dejó pasar el plazo sin* hacer la debida presentación del título adecuado. En su vista, el Liquidador, supliendo tal falta, obtuvo de la Sociedad donante los indispensables antecedentes acerca de la extensión superficial del terreno cedido gratuitamente, y, del Registro de la Propiedad, los referentes al valor del mismo—dado el precio medio de las demás parcelas vendidas a particulares, ya inscritas—, con cuyos datos hizo la comprobación, *que fué notificada a la Alcaldía*, sin ésta poner reparo en el plazo legal correspondiente. Constando en el expediente el motivo de la donación, esto es, que los terrenos se destinaran a vía pública, y siendo distinto el tipo de imposición, para la liquidación, según hubiera o no previo proyecto de obras y su clase—en cuanto a la zona en que se encontraban enclavados los terrenos donados—, y, aun habiéndolo, se hallara o no aprobado debidamente, la Liquidación pidió al Ayuntamiento las adecuadas noticias sobre este extremo, quien contestó en substancia: «que el proyecto de ensanche había sido acordado por el Municipio en las actas cuyo testimonio remitía; que el plano y memoria del Arquitecto fueron aprobados por la Corporación municipal; que no constaba a la Alcaldía existiera expediente de expropiación for-

zosa con relación a las fincas a que afectaba *el ensanche* de la población, y que no creían preciso tal expediente por haber sido cedidos gratuitamente los terrenos». Como resultado de todo esto, se giró la liquidación, aprobada por la Abogacía del Estado (y acerca del número 14 del artículo 147 del Reglamento del Ramo, nos ocuparemos otro día), por el concepto de *Cesión a título lucrativo* y tipo del 28 por 100, según los números 14, § 2.º, y 34, letra d) de la Tarifa, por exceder de 50.000 pesetas el capital comprobado y no pasar de 100.000; se determinaron los intereses legales de demora, y se impuso automáticamente la multa de 100 por 100 de dicha cuota, además de los honorarios correspondientes. Para ello se tuvo en cuenta: I. Que no se trataba de adquisición para *sanamiento* o mejora *interior* de la población, en cuyos casos procedería la exención (artículo 6.º, número 3.º del Reglamento), sino para *ensanche*, cuya palabra lleva en sí la idea de algo *exterior*. II. Que no existía un verdadero expediente de ensanche, *debidamente aprobado* (artículo 39 del propio Reglamento), con lo que no podía gozar el Municipio del beneficio que representa el tipo del 0,50 por 100, por carecer el proyecto de la aprobación de la Comisión Sanitaria provincial (artículo 182 del Estatuto municipal) y estar aclarado que este requisito es indispensable para aplicarse este tipo (Sentencia 3 Abril 1922). III. Que la multa del 100 por 100 de la cuota, procede cuando el interesado, requerido por la Administración, dejare de presentar los documentos por ésta pedidos y fuere necesario valerse de los datos por ella obtenidos (artículo 214, número 4.º); y IV. Que no pudiendo declararse la exención ni aplicarse el tipo del 0,50, por no darse las circunstancias que las disposiciones legales exigen, se estaba en la necesidad de incluir el caso en la regla general de la cual hace aplicación el párrafo 2.º del número 14 de la Tarifa.

De tal liquidación, se alzó el Ayuntamiento ante el Tribunal Económico-Administrativo provincial. Este—por mayoría de votos—anuló la liquidación practicada, ordenando se haga otra al tipo del 0,50, y, como fundamentos (!) de su resolución, en síntesis, consigna, respecto al fondo del asunto: «I. Que, aparte el aspecto jurídico de la cuestión principal, existe uno de orden moral y de conciencia, o sea que el Ayuntamiento *no obtuvo lucro ni utilidad*, tratando sólo con la aceptación de *sanear* y *embellecer*

la población y de aumentar su hacienda local. II. Que si bien no se han llenado todos los requisitos que el Liquidador expone, enumera y cita—en cuanto a la cesión de los bienes referidos—, encaja mejor ésta (la cesión) en el número 23 de la Tarifa que en el correspondiente a «Herencias», pues se comprende que el Legislador no tuvo intención de incluir en este concepto las donaciones y cesiones que los Ayuntamientos aceptan para engrandecer el patrimonio municipal; y III. Que el hecho de no cumplirse todos y cada uno de los requisitos exigidos en la legislación vigente, para gozar del tipo de favor del 0,50 por 100, no debe traer como consecuencia, cuando se trata de Corporaciones de carácter público, una sanción tan grande como la aplicada, desproporcionada con las faltas omitidas, que en parte trató de cumplir el Ayuntamiento *solicitando* (!) la aprobación de la Comisión Sanitaria provincial.»

Tal es lo que dice, en esencia, el fallo del Tribunal; pero, como en los «considerandos» atrás extractados se deslizan errores de apreciación, importa señalarlos aquí, antes de pasar adelante.

En efecto: comienza afirmándose que no hubo *utilidad* en la adquisición. «Utilidad», es tanto como «provecho», «conveniencia». Y preguntamos: ¿Es que no se *aprovechó* el Municipio de la donación o cesión gratuita de los terrenos por la *conveniencia* que le reportaba el embellecer la población sin dispendio alguno?; ¿es que no valen nada los terrenos?; ¿no significa *provecho* lo que ahorró el Ayuntamiento al no pagarlos, ya que de existir precio en la cesión tendría hoy de menos en sus arcas unos cuantos miles de pesetas?; ¿no se afirma también, en el propio «considerando», que otro de los fines fué *aumentar la hacienda local*?; ¿se aumentan las haciendas con un valor imaginario? Por otra parte, deslizase la palabra «sanear» de una manera impropia; pues la adquisición no fué con ese objeto sino con el de «ensanchar» la población, que es muy distinto y tiene consecuencias fiscales diferentes. En el referido fallo apréciase que el número 23 de la Tarifa es el que mejor encaja en el caso que examinamos. Tratándose de una adquisición a título *lucrativo*, ¿cómo se asegura eso?; ¿para qué está el párrafo 2.º del número 14 de la Tarifa, que dice que, en tales casos, se contribuya por «Herencias»? ¿dónde se descubre la *intención* del Legislador, cuando éste, como vemos, distingue claramente unos casos y otros?; si el Reglamento no

hace excepción del contribuyente—sea persona natural o jurídica—y la Tarifa, de un modo general, los comprende a todos, ¿qué significado tiene el principio de derecho *Ubi lex voluit, dixit; ubi noluit, tacuit* (cuando la ley quiere, lo dice; cuando no quiere, calla)?; ¿no es una máxima jurídica que «las excepciones no pueden inducirse del silencio de la ley»?; ¿no defrauda la ley a que elude su sentido, puesto que nunca debe eludirse su letra?; ¿quién no sabe que la ley no se extiende jamás a un orden de cosas diferente al que regula? En fin, razónase que, aun no cumpliéndose los requisitos legales que se exigen para el tipo de favor (el del 0,50), no debe aplicarse el tipo corriente (el de «Herencias») a las corporaciones públicas, por ser desproporcionada la sanción a las faltas omitidas. Como se observará, esta argumentación es más propia del contribuyente que del juzgador; pues, si bien es muy humano que el obligado al pago procure hacer más benigna su situación, no se comprende la causa de que se coloque en igual plano quien tiene por deber el mantener en el fiel la balanza de Themis. Además, ¿no dice la Sentencia de la Sala 3.^a del Tribunal Supremo de Justicia, de 31 de Octubre de 1923, «que el Reglamento del Impuesto de Derechos reales *no impone a la Administración el cuidado de los intereses de los particulares?*»; porque, como ya dijo Paulo: «*Culpa est quod cum a diligente providere poterit, non esset provisum*» (hay culpa en el que no proveyó lo que pudo haber previsto si fuera cuidadoso). Y, por último, ¿cómo se ha probado en el expediente que el Municipio «solicitó» la aprobación de la Comisión Sanitaria?; ¿es igual «solicitar» que «obtener» la aprobación?

¿Se ve la gravedad del caso que en sí encierra la aludida resolución?

De la anterior doctrina sentada por el Tribunal Económico-Administrativo provincial a que hacemos referencia, se derivan bastantes cuestiones, y, entre ellas, a nuestro humilde parecer, las que a continuación señalamos:

A) ¿Cabe la *interpretación* de un precepto legal o reglamentario cuando su texto es claro y preciso?

B) ¿Puede contrariarse, impunemente, la regla de hermenéutica administrativa, de que «las disposiciones fiscales otorgando

algún beneficio en los tributos han de interpretarse siempre en sentido restrictivo?

C) Están obligados los Tribunales de cualquier orden a procurar la aplicación estricta de las leyes—sean cuales fueren sus consecuencias—o se hallan facultados para enmendar lo dispuesto de un modo expreso por el legislador?

D) Si la apertura de vías municipales es atribución exclusiva de los Ayuntamientos y éstos no precisan de la formación de expedientes de expropiación para las adquisiciones que hagan con tal objeto—como se dice en el fallo—, ¿en qué casos se ha de tener en cuenta el requisito de haber de formalizarse tal expediente, en el que recaiga la aprobación de la superioridad, para aplicarse el beneficio del 0,50?

E) Si las cesiones a título lucrativo están equiparadas a las donaciones, para los efectos fiscales (pues ambas contribuyen como «Herencia»), ¿cuándo se aplica el artículo 29, párrafo 1.º, del Reglamento del impuesto?

F) No pudiendo los liquidadores impugnar los acuerdos de la Administración; estando obligados, en cambio, los Interventores de Hacienda a interponer los recursos que procedan en defensa del Tesoro, y siendo imposible de hecho la revisión del fallo de un Tribunal provincial cuando no hay voto particular, ¿qué defensa tiene el Estado en aquellos casos en que pudiera ser lesionado su derecho, si el Interventor, por votar en sentido contrario a los intereses de la Hacienda, está moralmente imposibilitado de entablar ningún recurso?

G) ¿Son de mayor importancia los intereses de un Municipio—descuidado en ponerse dentro de las más ventajosas condiciones legales—que los del Estado y los del liquidador; el primero, que ve mermados sus derechos legalmente marcados, y, el segundo, a quien determinados preceptos le conceden legítimos emolumentos por su trabajo? O, en otros términos, ¿es justo que la Hacienda y el mencionado funcionario sufran las consecuencias de una negligencia encandalosa o impericia notoria del propio contribuyente?

No queremos alargar este artículo con la exposición de otros particulares. Con lo dicho basta para que se adviertan las funestas consecuencias de cundir el ejemplo en otros Tribunales del mismo

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, dimanan 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