

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 22
de mayo de 1952.*

GIRADA UNA LIQUIDACIÓN COMO CONSECUENCIA DE LA REFORMA DE LOS ESTATUTOS DE UNA SOCIEDAD, NO ES RECURRIBLE POR EL SOLO ALEGATO DE QUE EN ESA REFORMA SE INTRODUJO CIERTA MODIFICACIÓN ACORDADA EN JUNTA GENERAL EXTRAORDINARIA QUE SE DICE CELEBRADA DESPUÉS DE AQUELLA REFORMA Y ANTES DE SER GIRADA LA LIQUIDACIÓN.

Antecedentes: Presentada una escritura de fecha 1.º de enero con la modificación de los Estatutos de una Sociedad, y constando en ellos que el fundador y Presidente de la misma tendría derecho, aun en el caso de que dejara de ser accionista, a percibir la cantidad mínima anual de ciento veinte mil pesetas, la A. del E., aparte de otras liquidaciones, giró una por el concepto pensiones a cargo de dicho señor sobre la base de un millón doscientas mil pesetas, resultado de conjugar reglamentariamente aquella cantidad, estimada como pensión anual, con la edad del beneficiario.

La representación del mencionado señor entabló recurso de reposición alegando que en la remuneración aludida se comprendía la correspondiente al cargo de Presidente, el interés del capital aportado y otros beneficios puntualizados en los Estatutos, y, por tanto, que únicamente en el caso de que el beneficiario dejara de ser Presidente de la Entidad procedería satisfacer el impuesto en la forma liquidada, lo cual entrañaba una condición suspensiva de las pre-

vistas en el artículo 57 del Reglamento, y por lo mismo no procedía de momento su liquidación

Denegada la reposición, entabló recurso ante el Tribunal Provincial el interesado y alegó que al formular el recurso de reposición estaba ausente y por ello su Procurador, desconocedor de la razón fundamental que abonaba su derecho, no pudo alegarla y era esta : que se había padecido un error al redactar el artículo 51 de los Estatutos, y que lo realmente convenido entre la Sociedad y el recurrente había sido que la cantidad de 120.000 pesetas la percibiría solamente en el caso de que dejara de ser accionista de aquélla, cualquiera que fuera el motivo, y que en vista de ese «lapsus» se celebró Junta general extraordinaria el día 20 de marzo en la que se acordó subsanar el error padecido y redactar de nuevo el artículo 51 dicho.

El Tribunal Provincial rechazó el recurso porque estando girada la liquidación en 30 de marzo y siendo la escritura de reforma de los Estatutos de 11 de mayo siguiente, no podía servir de base para impugnar un acto administrativo que no puede ser afectado por actos posteriormente ejecutados ; sin que pueda concederse eficacia a la fecha de 20 de marzo en que el reclamante afirma que fué celebrada la Junta que acordó la nueva redacción del artículo 51 de los Estatutos, puesto que dicha fecha no puede reputarse auténtica a los efectos de su fuerza probatoria frente a terceros.

Ante el Tribunal Central se reforzó el alegato con la argumentación de que si no se daba por válido el acuerdo de la Junta, se llegaría a la consecuencia absurda de que la Entidad en un día determinado tendría dos Estatutos : unos, los que sirvieron de base a la liquidación y a los que reconoció eficacia el Tribunal y, otros, los propios de la Sociedad para todas sus relaciones sociales.

El Tribunal Central empieza por sentar que la liquidación de que se trata no fué impugnada por aplicación indebida de los preceptos reglamentarios en la fecha en que fué practicada, sino como consecuencia de estipulaciones contractuales posteriores, y eso supuesto desestima el recurso por la única consideración de que «una vez otorgada la escritura de 1.º de enero, causándose con ello un acto sujeto al impuesto, no puede dejarse ya sin efecto por razón de un hecho posterior la liquidación practicada con arreglo a los preceptos reglamentarios de aplicación, salvo el caso de que se hubiera declarado o reconocido judicialmente la nulidad o rescisión

del contrato, conforme a lo dispuesto en el artículo 58 del citado Reglamento del Impuesto».

Comentarios: Planteada la cuestión en los términos en que lo hace la Resolución que nos ocupa, no nos parece discutible la conclusión a que llega el Tribunal. Los actos y convenciones contenidos en la escritura de 1.º de enero quedaron entonces perfectos y eficaces jurídicamente y afectados por el impuesto con arreglo a su naturaleza, y por lo mismo las modificaciones o aditamentos introducidos en ellos posteriormente en virtud del legítimo uso de la autonomía de la voluntad de las partes contratantes, no pueden servir para modificar la calificación jurídico-fiscal que entonces hubieran merecido. Esta permanecerá con todas sus consecuencias en tanto en cuanto no se declare judicial o administrativamente y por Resolución firme, como preceptúa el artículo 58 del Reglamento, la nulidad, la rescisión o la Resolución de lo primeramente pactado.

No ofrece esto duda, repetimos, pero la cuestión cambia de aspecto si se tiene en cuenta la forma en que se planteó el problema al formular inicialmente el recurso de reposición. Allí se dijo entonces, en efecto, que la remuneración o percepción de 120.000 pesetas anuales se fijaba teniendo en cuenta dos supuestos perfectamente distintos: uno, mientras el beneficiario o perceptor fuese Presidente del Consejo de Administración y accionista de la Sociedad, durante cuyo tiempo aquella cantidad involucraba la asignada por dicho cargo de Presidente y como fundador de la Sociedad; un interés fijo al capital aportado y otros beneficios puntualizados en los Estatutos; y otro supuesto era el de que aunque dejara de ser Presidente y accionista también percibiría esa misma cantidad anualmente, y ello, en uno y otro caso, aunque la Sociedad no obtuviera beneficios.

Ante esos dos puntos de vista, se ve que el segundo encierra claramente un caso de constitución de pensión, pero, ¿se puede decir otro tanto de la remuneración prevista para el tiempo en que el beneficiario la ha de recibir como Presidente del Consejo y accionista de la Sociedad? No parece que sea así, al menos sin serias reservas, si se considera de un lado el concepto de pensión y de otro que el recurrente realiza las contraprestaciones dichas y en atención a ellas adquiere el derecho aludido, lo cual hace que el acto pierda por completo los caracteres de los constitutivos de pensión.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de mayo de 1951

LOS HONORARIOS DE LOS PERITOS ACTUANTES EN LOS EXPEDIENTES \ DE COMPROBACIÓN, HAN DE SER DETERMINADOS, CASO DE DISCORDIA, ANTE EL DELEGADO DE HACIENDA, EL CUAL DICTARÁ EN EL EXPEDIENTE CORRESPONDIENTE EL ACTO ADMINISTRATIVO RECURRIBLE.

Antecedentes: Esta Resolución estudia un caso de regulación de honorarios de los peritos que actuaron en una tasación pericial para fijar la base liquidable, y la destacamos porque en ella se determina el procedimiento para exigir e impugnar dichos honorarios.

Fueron tres los peritos nombrados, y todos ellos pasaron al contribuyente sus respectivas minutas, las cuales el interesado las estimó excesivas y no ajustadas a los aranceles correspondientes, por lo que acudió directamente al Tribunal Económico-Administrativo Provincial impugnándolas, y obtuvo una declaración de incompetencia para resolver sobre el fondo de la reclamación por entender que ésta no constituía materia económico-administrativa.

Recurrido el acuerdo ante el Central, alegó el interesado; aparte de lo procedente en cuanto al fondo, que la tasación pericial es una diligencia administrativa en este caso y que por lo mismo la Administración no puede inhibirse de conocer la cuestión referente a los honorarios de los peritos que intervengan en ella.

El Tribunal Central dice que ha de tenerse en cuenta que la tasación se ordena por la Hacienda cuando conviene a sus intereses y en materia puramente fiscal; que es una diligencia que tiene por único objeto fijar la base liquidable; que los peritos por el hecho de aceptar el cargo se someten a todas las disposiciones reguladoras de la tasación y percepción de honorarios contenidas en el Reglamento del Impuesto, y que es norma común a toda clase de tasaciones, tanto judiciales como administrativas, que los peritos se sometan al fuero de la autoridad que conoce de la cuestión para todas las incidencias de ella; por todo lo cual es forzoso concluir que la regulación de los honorarios de que se trata es por sí misma materia económico-administrativa.

Eso supuesto, añade, que aun admitida esa premisa es menester

dilucidar si en el caso existe o no acto administrativo reclamable, y «a tal efecto es patente que la simple minuta de honorarios presentada por los peritos al contribuyente no constituye acto administrativo contra el cual se pueda acudir directamente a los Tribunales de esta jurisdicción, puesto que negándose el contribuyente a satisfacerlos se hace preciso tramitar un expediente especial de regulación y fijación de honorarios ante el Delegado de Hacienda, ante el cual habrán de acudir los peritos demandando el pago, en cuyo expediente deberá ser oído el interesado, procediéndose a la fijación y exacción según las normas del artículo 98, apartado 2), del Reglamento del Impuesto, y ya contra el acuerdo del Delegado de Hacienda cabrá, en su caso, la vía administrativa».

Como consecuencia de los precedentes razonamientos el Tribunal anula lo actuado y dice que los peritos quedan en libertad de acudir al Delegado de Hacienda para que dicte la resolución que estime pertinente, sin que quepa de momento pronunciamiento en cuanto al fondo del asunto.

Comentarios: El criterio de la Resolución lo creemos perfectamente ajustado al tecnicismo administrativo. Es incuestionable que el requisito primero y fundamental para que el Tribunal conozca de una contienda de ese orden es el de que, además de tratarse de materia administrativa, haya un acto administrativo que reconozca o niegue un derecho.

El concepto del acto administrativo adquiere contornos bien definidos en el Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo de 29 de julio de 1924, vigente en la materia. Después de diferenciar en su artículo primero los actos de gestión y los de resolución, a los efectos de encomendarlos a organismos diferentes, dice que las funciones de gestión se encaminarán a «la resolución de todas las cuestiones y peticiones que, relacionadas con el Ramo de Hacienda, se planteen hasta tanto que exista un acto administrativo que niegue o declare un derecho o una obligación».

Así, pues, cuando ese momento llega es cuando nace el acto administrativo propiamente dicho, que, para serlo, necesita precisar, definir o determinar un derecho o negarlo.

Según eso, está patente que en el caso estudiado por la Resolución que nos ocupa, no existía ni asomo de acto administrativo, porque al no existir más que la simple petición de honorarios, he-

cha por los peritos directamente al contribuyente sin ninguna intervención de la Administración, es claro que no existían aquellas funciones de gestión capaces de culminar en el acto administrativo; ni pudo, por consiguiente, nacer éste.

La doctrina sentada por el Tribunal, además de ser nueva, según creemos, no deja de ser interesante porque aclara y amplía muy razonablemente el apartado 2) del artículo 98 del Reglamento del Impuesto. Ese precepto determina quien ha de pagar los honorarios de los peritos en los casos de tasación pericial y establece la vía de apremio para la exacción de aquéllos, pero no dice, al menos en forma clara, cuál es el camino para fijar de una manera definitiva su cuantía en el caso de que los peritos y la persona obligada al pago no se pongan de acuerdo. Ahora en cambio queda el camino despejado por la Resolución que nos ocupa: los peritos han de acudir al Delegado de Hacienda, supuesta la negativa del contribuyente, para que determine los honorarios, y esta determinación producirá el acto administrativo contra el que cabrá, en su caso, la alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial.

Resolución del Tribunal Central de 29 de mayo de 1951.

LA ORDEN DE CLASIFICACIÓN PREVIA ES INDISPENSABLE PARA QUE LAS INSTITUCIONES DE BENEFICENCIA DISFRUTEN DEL TIPO BENEFICIOSO DE LIQUIDACIÓN, SIN QUE TAMPOCO QUEPA APLICAR ESE TIPO A RESERVA DE LA POSTERIOR CLASIFICACIÓN, SI LA FUNDACIÓN NO SE HACE DE MODO EXPRESO A FAVOR DE PERSONAS O INSTITUCIONES POBRES.

Antecedentes: El causante dispuso en el testamento que una parte de su herencia se destinase al Instituto Católico de Artes e Industrias «a fin de que con la renta constituya uno o dos premios anuales para el alumno o alumnos que terminen con mayor aprovechamiento sus estudios...»

La Oficina Liquidadora giró liquidación por el impuesto de caudal relictivo, y por el de Derechos reales aplicó el tipo de extraños.

La representación de la Entidad legataria entabló recurso alegando que por tratarse de un Establecimiento de instrucción de carácter privado debió aplicársele, según dispone el número 9.º de la Tarifa, el tipo de herencia en favor de hijos legítimos y legiti-

mados, y que en cuanto al impuesto sobre el caudal relicto debió declararse la exención, a tenor del artículo 244 del Reglamento del Impuesto, que declara exento los bienes y derechos en cuya propiedad hayan de suceder al causante los Establecimientos de instrucción privada comprendidos en dicho número nueve de la Tarifa; e hizo constar que la Entidad es un Establecimiento de instrucción de carácter privado y que como tal tributa, según certificación de la Administración de Rentas de la provincia, uniendo posteriormente certificación sobre su condición de contribuyente por el concepto «Academia de varios profesores e internado con media pensión».

El Tribunal Provincial denegó la pretensión deducida, fundado en que en el testamento aparece hecha la institución hereditaria a favor de la mencionada Entidad sin haber ésta justificado, no obstante, el plazo que para ello se le concedió, su condición benéfico-docente de carácter privado, mediante la aportación de la correspondiente Orden ministerial, de donde dedujo la procedencia de las liquidaciones impugnadas.

Recurrido el acuerdo ante el Tribunal Central, la recurrente reiteró sus puntos de vista, adujo que estaba en tramitación el expediente de clasificación como Centro benéfico docente, y añadió el nuevo argumento de que la transmisión de bienes debatida no es propiamente en favor del I. C. de A. e I., ya que el causante los destina a una Obra social y el Instituto sólo recibe la misión de invertir unas rentas, misión que el mismo causante prevé que sea cumplida, llegado el caso, por otra Orden religiosa o por un Establecimiento oficial.

El Tribunal Central, después de sentar que la Entidad recurrente tiene pendiente el expediente de clasificación benéfico-docente y que la institución hereditaria más que hecha en beneficio de aquélla tiene por objeto premiar a los estudiantes más aprovechados, sin que tampoco conste auténticamente la adscripción de los bienes al fin previsto por el testador en favor del I. C. de A. e I., ni, en otro caso, el Establecimiento de la fundación con su patronazgo y su reglamentación, confirma el acuerdo recurrido y las liquidaciones impugnadas, apoyándose en la conocida norma de que la concesión del tipo benéfico de liquidación presupone inexcusablemente que se acredite la previa clasificación de la Entidad adquirente como institución de beneficencia e instrucción de carácter privado sometida a la tutela oficial, ya que «sin que se cumpla este requisito no

cabe reputar a las instituciones de esta clase en posesión de los privilegios fiscales que puedan asistirles»

La doctrina reseñada es la corriente en la materia y por ello si la Resolución no tuviera otra particularidad no la hubiéramos reseñado con amplitud y nos hubiéramos limitado a una mera referencia. Tiene otro punto de vista destacable, que es el siguiente: dice que el apartado 4) del artículo 28 del Reglamento prevé la posibilidad de aplicar el tipo beneficioso a las transmisiones de bienes o derechos que por testamento se destinen a la fundación de Establecimientos de beneficencia o instrucción, poniendo la Orden liquidadora el hecho en conocimiento del Ministerio respectivo, lo cual puede significar que el beneficio tributario es aplicable con antelación a la clasificación aludida, pero tal interpretación, añade, sólo es admisible cuando la fundación se haga de modo expreso a favor de personas o instituciones pobres, lo cual en tal caso autoriza a establecer la presunción de que la decisión ministerial haya de ser conforme a lo solicitado, y cuya circunstancia no concurre en el caso del recurso, puesto que no se exige la condición de pobreza para tener derecho a las pensiones de que se trata.

Por lo tanto, concluye la Resolución, ya se considere como heredero al I. C. de A. e I., ya se estime que el causante pretendió constituir una nueva fundación benéfica con fines análogos pero independientes de los de aquél, es lo cierto que sin aportar la Orden de clasificación ni constando la exigencia de pobreza para optar a los premios establecidos, no es reglamentariamente posible aplicar al caso el beneficio tributario pretendido.

El único comentario que la Resolución nos merece es que, en cuanto al fondo, es completamente conforme con la doctrina y con la jurisprudencia sobre la inexcusable necesidad de la previa clasificación administrativa de la Entidad de que se trate; y que la interpretación que da al apartado 4) del aludido artículo 28, nos parece concorde con el espíritu del texto reglamentario, aunque no esté claramente contenido en su letra.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL
Registrador de la Propiedad