

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha
15 de julio de 1941.*

PARA QUE SEA APLICABLE EL TIPO SEÑALADO EN LA TARIFA AL CONCEPTO "BENEFICENCIA E INSTRUCCIÓN PRIVADAS" Y LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL CAUDAL RELICTO, ¿ES INDISPENSABLE QUE LA ADQUISICIÓN SEA A FAVOR DE ESTABLECIMIENTOS DE ESA NATURALEZA Y QUE LA CONDICIÓN DE TALES ESTÉ DECLARADA EN LA CORRESPONDIENTE ORDEN DE CLASIFICACIÓN?

SIN ESOS REQUISITOS, EL TIPO APLICABLE ES EL GENERAL DE LA TARIFA, SIN PERJUICIO DE QUE SE PUEDA PEDIR LA DEVOLUCIÓN DE LO QUE CORRESPONDA POR LA DIFERENCIA ENTRE LO PAGADO POR ESE TIPO Y LO QUE DEBERÍA PAGARSE AL APLICAR EL ESPECIAL BENEFICIOSO, SI SE ACREDITA EN EL TÉRMINO DE CINCO AÑOS, A PARTIR DE LA LIQUIDACIÓN DEL DOCUMENTO, QUE LOS BIENES HAN QUEDADO ADSCRITOS DIRECTAMENTE AL FIN BENÉFICO.

Antecedentes.—La testadora legó al Colegio de Nuestra Señora de la Fuensanta, de primera enseñanza privada, establecido en Alcaudete, determinados bienes inmuebles y una importante cantidad en metálico.

La Oficina liquidadora practicó, entre otras liquidaciones, una a nombre de dicho Colegio por Derechos reales al tipo de extraños y otra a nombre de los herederos de la causante por caudal relicto.

El Vicario de la diócesis recurrió ambas liquidaciones, alegando la infracción del artículo 28 del Reglamento en relación con el correspondiente número de la Tarifa y reforzando su tesis con largas consideraciones sobre el carácter docente del Establecimiento legatario y sobre el claro espíritu de dichos preceptos de proteger la cultura, invocando di-

versas sentencias del Tribunal Supremo, justificativas, a juicio del recurrente, del error sufrido por la Oficina liquidadora.

En el trámite de alegaciones, el reclamante, en justificación de que el Colegio de Nuestra Señora de la Fuensanta estaba dedicado a la cultura e instrucción de niñas pobres, presentó certificaciones del Juez municipal, Presidente de Acción Católica, cura párroco, Alcalde, etc., etc., todos de Alcaudete, en las que se hacía constar que el Colegio estaba dedicado a la enseñanza gratuita de niñas pobres.

Requerido para que presentase los documentos acreditativos del carácter benéfico docente del Establecimiento, no aportó más que una certificación de la Junta provincial de Beneficencia de Jaén, en la que se hizo constar que de los documentos en ella obrantes aparecía que estaba constituido legalmente el Patronato Benéfico docente de la Fundación de D. Armando Rodríguez Merino, del pueblo de Alcaudete, cuya fundación fué la originaria del aludido Colegio.

El Tribunal provincial desestimó el recurso por la sola razón de que no se acreditaba que el mencionado Colegio hubiese sido clasificado por el Poder público como institución de beneficencia e instrucción, lo cual impedía aplicar el tipo beneficioso pretendido.

En la apelación y el acto de la vista, a la que asistió letrado defensor, éste sostuvo que, para la aplicación del tipo beneficioso al Colegio en cuestión, no era necesaria la previa declaración reconociendo su condición de Establecimiento benéfico, porque tal requisito no lo exigía ni la legislación reguladora del impuesto de Derechos reales ni el Real decreto de 14 de marzo de 1899 sobre instituciones de beneficencia, siendo suficiente que lo fuera realmente, lo cual estaba demostrado con el testimonio de las personas y autoridades obrante en el expediente y con la certificación de la Junta provincial de Beneficencia, a lo cual añadió que el expediente de clasificación se estaba tramitando y que su tesis la confirmaban varias sentencias del Tribunal Supremo.

La reclamación es desestimada por el Tribunal Central, el cual empieza por sentar que la cuestión no está en dilucidar cuál es el origen del Colegio, ni que en él, regido por religiosas, se da enseñanza gratuita a niñas pobres, así como tampoco si el Patronato del mismo está o no constituido, sino si le es aplicable el tipo beneficioso de la Tarifa.

En esta trayectoria ya, dice el Tribunal que la justificación de que los Establecimientos adquirentes son benéfico docentes ha de hacer-

se necesariamente presentando la orden de clasificación del Ministerio respectivo, sin cuyo requisito el privilegio fiscal no es aplicable, según criterio reiterado en múltiples resoluciones y también en sentencias del Tribunal Supremo como las de 2 de julio de 1919 y 10 de diciembre de 1918, la cual, aunque se refiere al impuesto de personas jurídicas, es aplicable al caso, toda vez que la razón de exigir la previa declaración del carácter benéfico es la misma.

La teoría, añade, de que la legislación del impuesto de Derechos reales y el Decreto de 14 de marzo de 1899 sobre Beneficencia no exigen aquel requisito, bastando que los Establecimientos tengan el carácter de benéficos por estar creados con ese fin, no es admisible, porque desde el momento en que se trata de aplicar una exención o un beneficio tributario a determinada institución, la declaración de si ella es o no de las que pueden gozar del beneficio ha de hacerla la Administración pública por medio de los organismos ministeriales correspondientes encargados de hacer la clasificación de los Establecimientos de beneficencia e instrucción, y esta declaración no puede ser sustituida por el criterio de otras personas u organismos, ya que ella constituye la garantía más eficaz de los intereses del Tesoro y de que las instituciones reúnen las condiciones necesarias para merecer la calificación de benéficas y de que cumplen los fines inherentes a su naturaleza.

La Resolución que analizamos se ocupa de las sentencias citadas de contrario, y de la de 4 de abril de 1930 dice que lejos de contradecir el criterio que se impugna, lo confirma, puesto que la razón aducida por el Tribunal Supremo para aplicar el tipo beneficioso a cargo de la superiora y hermanas de la Comunidad de Trinitarias, fué la de estimar que los bienes dejados por el testador a la superiora y hermanas del Asilo de la Santísima Trinidad debían gozar del tipo de favor, porque el Asilo estaba declarado de Beneficencia, y la Comunidad y el Asilo formaban un organismo jurídicamente indivisible.

Comentarios.—Como se puede observar, en el recurso estudiado se confunde el derecho aplicable en principio a gozar una institución del carácter benéfico docente y el derecho en concreto a exigir las ventajas tributarias que de tal condición dimanen. Esta aplicación práctica o derecho particular no se concreta y determina, esto es, no es exigible mientras esa condición no está reconocida por el organismo correspondiente en la Orden de clasificación.

Esto no obstante, es de advertir que tal norma—que no está con-

tenida en el artículo 28 del Reglamento del Impuesto ni en ningún otro precepto del mismo—tiene una excepción en el propio artículo 28, cuando se refiere en su apartado 5) a las transmisiones destinadas a la fundación de Establecimientos benéficos. Dice, efectivamente, que tributarán por el tipo beneficioso, y como en el momento de liquidar el impuesto no están fundados, mal pueden ser clasificados.

No nos parece posible otra interpretación de ese apartado, aunque de aquí pueda nacer un serio argumento contra el criterio imperante de ser necesaria en todos los demás casos la previa clasificación de la Institución como benéfica al efecto de serle aplicable el tipo reducido.

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 22 de julio de 1941.

ADJUDICADOS A UN ALBACEA BIENES HEREDITARIOS CON DESTINO A LA CREACIÓN DE UN ASILO, NO ES APLICABLE EL TIPO BENEFICIOSO DE LOS ESTABLECIMIENTOS DE BENEFICENCIA, PORQUE NO ESTANDO CREADA LA PERSONA JURÍDICA, NI EXISTE LEGALMENTE NI HAY ADSCRIPCIÓN DE BIENES AL FIN BENÉFICO, SIN PERJUICIO DE LAS DEVOLUCIONES PROCEDENTES SI ESA ADSCRIPCIÓN SE ACREDITA EN EL PLAZO DE CINCO AÑOS PREVISTO EN EL REGLAMENTO.

LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO ORIGINADA POR EL ERROR MATERIAL COMETIDO POR LOS INTERESADOS EN LA DECLARACIÓN DE BIENES NO PUEDE SER ACORDADA POR EL TRIBUNAL PROVINCIAL SIN QUE AQUÉLLOS ACUDAN PREVIAMENTE AL PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 6.º DEL REGLAMENTO DE PROCEDIMIENTO ECONÓMICO ADMINISTRATIVO, Y, POR TANTO, EL ACUERDO DE DEVOLUCIÓN ADOPTADO SIN TAL REQUISITO ES NULO.

AUNQUE A UN ALBACEA SE LE ADJUDIQUEN BIENES PARA PAGO DE LEGADOS Y PARA UNA FUNDACIÓN BENÉFICA, NO ES PROCEDENTE LA LIQUIDACIÓN EN ESE CONCEPTO DE ADJUDICACIÓN PARA PAGO, SI AL MISMO TIEMPO SE GIRAN LAS LIQUIDACIONES CORRESPONDIENTES A AQUELLAS TRANSMISIONES.

Antecedentes.—En su testamento dispuso el causante que su albacea y un contador partidario que nombró se hiciesen cargo de todos sus bienes, pudiendo vender lo que fuese preciso y pagar las deudas existentes; que un hotel de su propiedad se pusiese, con sus enseres,

a disposición del personal en él empleado, junto con 300.000 pesetas en metálico como fondo de reserva, y, finalmente, que con el resto del caudal se hiciese una fundación benéfica cualquiera para niños o ancianos pobres o un grupo de casas baratas, después de satisfecho el importe de varias mandas importantes 290.000 pesetas.

Se otorgó la escritura pública de partición, y en ella el albacea, el contador partidador y el letrado de la testamentaria hicieron constar que cumplían la voluntad del causante, empleando el remanente de la herencia en la fundación de un Establecimiento benéfico que se denominaría "Asilo para Ancianos Pobres", para lo que tenían proyectada la adquisición de determinados terrenos, que se pagarían, junto con todos los demás gastos de edificación e instalación, con el producto de la venta de los bienes sobrantes de la herencia, los que enajenaría el albacea a medida que, a su juicio, fuese necesario.

En dicha escritura se repartió el caudal en tres adjudicaciones: una al personal del mencionado hotel y otras dos al albacea, con el fin, una de ellas, de que pagase los legados, el impuesto de Derechos reales, los gastos de entierro, contribuciones pendientes, etc., y la otra para la fundación del Asilo.

La Oficina liquidadora, además de otras liquidaciones que no hacen al caso del estudio de esta Resolución, giró una liquidación entre extraños por el capital destinado a la fundación del Asilo y otras dos a cargo del albacea por el concepto adjudicaciones números 1 y 3 de la Tarifa, en consonancia con aquellas dos adjudicaciones para pago que se le habían hecho en la escritura de partición.

El albacea interpuso recurso, alegando que la liquidación al Asilo debió girarse por el tipo beneficioso previsto en el artículo 28 del Reglamento, puesto que los bienes habían quedado adscritos al fin benéfico; que en virtud de lo dispuesto en el artículo 42 del Reglamento era improcedente girar sobre la misma base liquidación en el concepto de herencia y en el de adjudicación para pago, y que como bajas del caudal debieron deducirse las sumas designadas al pago de contribuciones no satisfechas por el causante y de entierro y funeral.

Además, el albacea planteó la cuestión del error padecido en la escritura de partición, atribuyendo a ciertos valores doble valoración de la que realmente les correspondía, según la cotización oficial, cuyo error podía, a su juicio, ser subsanado por el Tribunal provincial con arreglo al número 3.º del artículo 208 del Reglamento.

Dicho Tribunal denegó esto último y accedió, en cambio, a la deducción de los gastos de contribuciones y de entierro y funeral, pero denegó lo referente a la aplicación del tipo beneficioso y también lo relativo a la duplicación de liquidaciones, por la razón, dice, de que la realidad es que hay dos actos y dos transmisiones, una la de adjudicación al albacea y otra la transmisión hereditaria a favor de los verdaderos beneficiarios.

El Tribunal Central dice que la cuestión capital que en el expediente se plantea es la de precisar si el tipo aplicable a las cantidades que se adjudican al albacea para la construcción del Asilo ha de ser el general de la Tarifa, o sea, con arreglo al grado parentesco, o el tipo de favor establecido en el apartado 4) del artículo 28 del Reglamento, cuyo tipo, según el apartado 5), es aplicable a las transmisiones que por testamento se destinan a establecimientos benéficos; y para resolverla dice que hay que tener en cuenta que el causante no creó en el testamento, con carácter determinado, ninguna institución benéfica ni destinó el remanente de sus bienes en forma imperativa a la fundación de un Establecimiento concreto de beneficencia, limitándose a invertir a sus representantes de amplias facultades para que pudieran destinar la referida porción de bienes a uno de los tres fines que el testamento señala, resultando de ello y de las declaraciones de la escritura de partición que el adjudicatario de dichos bienes en el momento de la reclamación era el albacea y que el Asilo no está fundado, sino meramente proyectado, no gozando, por lo mismo, de personalidad jurídica efectiva, y como, por otra parte, tampoco han sido adscritos los bienes a su fundación y a sus fines futuros con garantías eficaces de carácter real, ni siquiera personal, no son de aplicar los apartados 4), 5) y 7) del citado artículo 28.

Respecto a las dos liquidaciones giradas al albacea por el concepto de adjudicación para pago de los legados y para la fundación del Asilo, las estima el Tribunal totalmente improcedentes, desde el momento en que sobre las mismas cantidades se giraron las correspondientes liquidaciones por herencia, sin que al mismo tiempo exista ningún concepto distinto específico y separado de adjudicación en pago o para pago derivado del artículo 9.º del Reglamento.

Por lo que se refiere a la deducción de los gastos de entierro y funeral y de contribuciones debidas por el causante y satisfechas por el albacea, se confirma el acuerdo del Tribunal inferior, en consonancia

con lo dispuesto en los apartados 5) y 12) del artículo 101 del Reglamento, y, en cambio, no son deducibles los gastos de Administración judicial ni los demás inherentes a la testamentaria, porque lo prohíbe el apartado 9) del mismo artículo.

Por último, en cuanto al error padecido en la estimación de ciertos valores dándoles en el inventario una cuantía doble de su valor real, dice el Tribunal Central que debe ser anulado el acuerdo del provincial por incompetencia, cuya incompetencia en cuanto a resolver sobre tal extremo alcanza al mismo Tribunal Central, sin perjuicio de que los interesados puedan hacer uso, dentro del plazo de cinco años, del derecho que para la subsanación de tal error les concede el artículo 6.º del Reglamento de Procedimiento de 29 de julio de 1924, cuyo derecho, añadimos nosotros, está también regulado en los artículos 207 y 208 del vigente Reglamento del Impuesto.

Esa incompetencia la funda el Tribunal en la consideración de que antes de acudir al Tribunal debieron los interesados apurar el procedimiento señalado de dichos preceptos.

Comentarios.—Sobre la cuestión fundamental del tipo de liquidación aplicable al presunto Asilo, nada esencial cabe añadir a los razonamientos que quedan expuestos y que nosotros hemos sintetizado. No obstante, como pudiera ofrecer duda la aplicación del apartado 5) al caso, cuando dice que el tipo de favor se aplicará a los bienes que se destinen a la fundación de establecimientos de beneficencia e instrucción, es decir, a instituciones benéficas todavía no creadas, haremos algunas consideraciones sobre este particular.

La cuestión estriba en determinar si los términos de la disposición testamentaria permiten aplicarle ese apartado 5), en relación con los apartados 6) y 7) del mismo artículo.

Esos tres apartados están directamente relacionados y se complementan: el primero se refiere a los bienes "que se destinen a la fundación de Establecimientos de beneficencia e instrucción"; el segundo excluye del tipo beneficioso aquellas transmisiones que se llevan a cabo a favor de personas, asociaciones o sociedades y no de los Establecimientos mismos, y el tercero prevé el caso de que al presentarse el documento a liquidación, conste ya la adscripción directa de los bienes al fin indicado, en cuyo supuesto el tipo aplicable es el de favor.

A la vista de esos tres apartados, el Tribunal, con criterio restrictivo, fundado en la vaguedad de la cláusula testamentaria, que no

crea una entidad benéfica determinada, sino que manifiesta la voluntad en forma inconcreta, y fundado además en que la adjudicación se hace al albacea como ejecutor, no admite la procedencia del tipo privilegiado.

Nuestro parecer es que el criterio sustentado es altamente rigorista, y sin desconocer que los términos en que se redactó la cláusula pertinente de la escritura de partición y la fórmula en la misma adoptada dificultan la aplicación del precepto, creemos que pudo razonablemente ser aplicado el apartado 5), puesto que el criterio rigorista conducirá en la práctica a no aplicar el aludido tipo reducido, porque al no estar creada la nueva persona jurídica, necesario es atribuir a alguna persona las facultades necesarias para que gestione lo conducente para llevar a cabo la voluntad del testador.

No se nos oculta que en esa interpretación restrictiva entra por mucho el recelo de que la voluntad del testador y también el impuesto se burlen, pero para evitarlo está la previsión del mismo apartado 5) al imponer a las Oficinas liquidadoras la obligación de dar cuenta al Ministerio respectivo de la existencia de la cláusula testamentaria fundacional y también de los bienes de que se trate.

En cambio, lo que no parece justificable de ninguna manera son las dobles liquidaciones por adjudicación para pago al albacea y sobre las mismas bases y bienes por herencia y legado, puesto que son conceptos que en este caso se excluyen. Esta doble liquidación sólo es justificable en el terreno jurídicofiscal cuando se trata de deudas no deducibles reglamentariamente en las herencias. Entonces los herederos pagarán sobre la base tributaria que les corresponda sin deducción alguna, y si de hecho deducen la deuda y adjudican bienes para su pago o en pago, esta deducción y adjudicación producen la liquidación correspondiente, con lo cual sobre la base de la deuda deducida se gira esa liquidación y también la correspondiente por herencia.

Resta, por fin, examinar lo relativo al error material padecido al valorar determinados bienes, y sobre ello decimos que nos parece perfectamente reglamentaria la decisión del Tribunal. Desde el momento en que el Reglamento, en sus artículos 207 y 208, señala el procedimiento adecuado para subsanar esos errores, a él se debe acudir y no al general establecido para discutir los que se refieren a errores de concepto.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL

Abogado del Estado y del I. C. de Madrid.