

III. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

SECCION QUINTA: IMPUESTO DE SUCESIONES, TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS)

POR FERNANDO MUÑOZ CARIÑANOS.

10. *REGIMEN FISCAL DE COOPERATIVAS: Es de la competencia exclusiva del Ministerio de Hacienda decidir en vía administrativa sobre las exenciones otorgadas a estas Entidades* (RESOLUCIÓN DE 8 DE MAYO DE 1969).

A) *Hechos*.—El acto liquidable, motivo del presente Recurso, se refería a un préstamo concedido por el Patronato del Fondo Nacional de Protección al Trabajo, a una Cooperativa agro-ganadera, destinado a la mejora de sus instalaciones, obligándose dicha Cooperativa, en la escritura de constitución, a garantizar su devolución con hipoteca, tan pronto lo exigiera la Entidad acreedora.

La Abogacía del Estado giró liquidación a cargo de la Cooperativa mencionada por el número 5 de la Tarifa al 1,90 por 100.

El recurrente utilizó con carácter alternativo este doble argumento: a) que por tratarse de una Cooperativa protegida conforme al Decreto de 9 de abril de 1954, debía gozar de la exención del Impuesto por aplicación del artículo 146, números 5 y 64, de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, y b) que, aun en el supuesto de no estimarse la exención solicitada, la liquidación se había practicado erróneamente por la Oficina Gestora al aplicar el número 5 de la Tarifa correspondiente a Constitución de Hipoteca, cuando en realidad debió aplicarse el número 11, referente a Préstamos Personales.

El Tribunal Provincial respectivo consideró improcedente someter al Ministerio de Hacienda la decisión sobre la aplicación o no de la exención solicitada, como pedían los recurrentes, y se limitó a desestimar el recurso, en atención a que el artículo 65, número 1, de la Ley del Impuesto, declara exentos los actos y contratos, mediante los cuales las Cooperativas protegidas «llevan a cabo adquisición de bienes inmuebles o derechos», caso que no es el aquí planteado, ya que la escritura liquidada no contenía ninguna adquisición de este tipo y sí solamente un contrato de préstamos garantizado con fianza.

A ello se contestó por el recurrente en la alzada que el contrato por el cual los asociados consiguen un préstamo para hacer posibles dichas adquisiciones, también debe estar exento, no por analogía, sino porque la adquisición de bienes inmuebles o derechos requiere como condición previa la disponibilidad de dinero, y a este efecto se había solicitado del Patronato antes citado.

B) *Doctrina*.—Que, según tiene reiteradamente declarado el Tribunal Supremo, es de la competencia exclusiva del Ministerio de Hacienda decidir en vía administrativa sobre las exenciones fiscales otorgadas a las Sociedades Cooperativas y resolver las cuestiones incidentales que se planteen en dicha materia, conforme dispone el artículo 9.º del Decreto de 9 de abril de 1954.

Que el alcance de la exención, regulada en el número 5 del artículo 146 de la Ley de Reforma Tributaria de 1964, ha de entenderse inoperante en la actualidad por aplicación del párrafo 6.º, artículo 230, de la propia Ley, en el que se establece que subsistirán las normas especiales que regulan el régimen peculiar fiscal, de las Entidades Cooperativas, hasta tanto que por Decreto dictado a propuesta del Ministerio de Hacienda, y previo informe de la Organización Sindical, se establezca un nuevo Estatuto Fiscal de las mismas.

Queda sin abordar en el presente recurso la cuestión de fondo que lo motiva. El Tribunal Central se limita, pues no podía hacer otra cosa, a fijar competencias e invocar el artículo 230 de la Ley de Reforma Tributaria, anuncio de un nuevo Estatuto Fiscal, dirigido a acomodar los preceptos de la Reforma a la especial naturaleza de las Cooperativas. Pues bien, se da la curiosa circunstancia de que el día siguiente a la fecha de esta Resolución, el 9 de mayo de 1969 vió la luz el esperado Estatuto, por lo que consideramos de interés trazar en breves líneas el Régimen Fiscal vigente para estas Entidades en lo que al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales se refiere.

No ofrece duda que el fenómeno cooperativo exige un tratamiento fiscal específico, en atención a la función social que cumple y al elemento humano que lo integra, generalmente, de escasos recursos económicos. En España se dictaron con esta finalidad, a partir de 1885, disposiciones de muy distinto rango y alcance, carentes de sistemática y contradictorias en muchos casos. Como dice Jose Luis del Arco (1), a fuerza de querer eludir la solución del problema, se había llegado a un estado de absoluta inseguridad jurídico-fiscal, que tanto perjudicaba al Fisco como a las Cooperativas merecedoras de protección aparte. Una Orden del Ministerio de Hacienda de 27 de enero de 1948 vino a remediar en parte esta grave situación, acomodando las dispersas exenciones existentes a la nueva terminología legal de las Cooperativas y creando una llamada Junta Consultiva del Régimen Fiscal de las Cooperativas. En base a un proyecto elaborado por dicha Junta, el Ministerio de Hacienda dictó el Decreto de 9 de abril de 1954, que con algunas modificaciones posteriores constituía el Derecho vigente hasta la publicación del actual Estatuto, que viene a resolver los numerosos problemas planteados en esta materia a partir de la reforma de 1964, especialmente. El nuevo Estatuto de 1969 ha seguido las líneas fundamentales del Decreto de 1954, pero con importantes modificaciones. Como dice su Exposición de Motivos, las Cooperativas están en principio sometidas al Derecho Fiscal

(1) Régimen Fiscal de las Cooperativas, Madrid, 1969.

Común; sin embargo, se establece un Régimen Fiscal especial para algunas de ellas, en atención a la condición de sus socios o a la índole de sus actividades. De ahí que se mantenga la clasificación de las Cooperativas en «protegidas» y «no protegidas», pero regulando con detalle los requisitos exigidos para el disfrute de aquella condición.

Es importante destacar, por cuanto constituye precisamente el tema de la Resolución que comentamos, que los Tribunales Económico-Administrativos recobran su competencia para conocer de las controversias que se susciten en relación con el Régimen Fiscal de estas Entidades, competencia que, como hemos visto, estaba hasta la publicación del nuevo Estatuto, atribuida exclusivamente al Ministerio de Hacienda. Se mantiene no obstante, el previo informe de la Junta Consultiva.

En resumen, y con referencia al Impuesto de Transmisiones, único que aquí nos interesa, las Cooperativas protegidas gozan en el nuevo Estatuto de los beneficios fiscales siguientes:

a) *Exención total para los actos de constitución, unión, modificación o disolución.*

Esta exención alcanza a las adjudicaciones que, al disolverse las Cooperativas, se realicen a favor de sus asociados, pero deberá girarse liquidación por exceso de adjudicación cuando el valor de los bienes adjudicados al asociado rebase el de la cuota a que tenga derecho.

La referencia a las adjudicaciones era, según Del Arco (2), muy necesaria, dado que algunas Oficinas Liquidadoras declaraban la exención en cuanto al acto de disolución, sujetando, en cambio, en todo caso, las adjudicaciones, sin atender a que existiera o no exceso en las mismas. Un supuesto específico de aplicación de estas normas lo tenemos en las Cooperativas de viviendas cuando se adjudica a cada socio la que le haya correspondido. Dicha adjudicación deberá declararse sin duda alguna exenta pero bien entendido que la exención se limitará a las adjudicaciones realizadas en caso de disolución y, por tanto, no entrará en juego si la Cooperativa subsiste con posterioridad a las mismas, aunque sea para seguir cumpliendo sus fines específicos u otros directamente relacionados con aquéllos.

b) *Exención total para los actos y contratos, mediante los cuales realicen adquisiciones de bienes inmuebles o derechos para sí o sus asociados, siempre que tiendan directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios, y recaiga sobre las Cooperativas la obligación de satisfacer el Impuesto.*

Esta exención se halla limitada por un triple condicionamiento. En primer lugar, ha de tratarse de adquisiciones de bienes inmuebles. Inicialmente, la exención se extendía a todos los actos y contratos, después se limitó a los contratos de adquisición de bienes muebles, inmuebles o derechos, y, finalmente, la Ley de 11 de junio de 1964 la redujo a los supuestos que ahora recoge el estatuto siguiendo la pauta que aquella le marco.

En segundo lugar, es preciso que la adquisición tenga por objeto el cumplimiento de fines sociales y estatutarios, circunstancia que deberá deducirse explícitamente de los antecedentes o disposiciones que constituyan el negocio

(2) Ob. cit., pág. 118.

juridico, objeto de liquidación Finalmente, ha de recaer sobre la Cooperativa la obligación de satisfacer el Impuesto, lo que debe interpretarse en el sentido de que dicha obligación debe resultar de un precepto legal y no del simple pacto de los otorgantes.

En cuanto al Impuesto sobre los Bienes de las Personas Jurídicas, el Estatuto, a diferencia del Decreto de 1954, no contiene declaración alguna expresa de exención. Ello es explicable porque las Cooperativas, en orden a las transmisiones de bienes o derechos de que son titulares, funcionan a modo de Sociedades Mercantiles, y, por tanto, hay que considerarlas ajenas al ámbito de este Impuesto. Mas que de exención, como decía el Decreto de 1954, se trata de no sujeción. No es imaginable que una Cooperativa sea titular de bienes o derechos reales excluidos del tráfico, o de la sucesión hereditaria, llegado el caso de su disolución (3).

En general, la aplicación de los beneficios fiscales reconocidos a las Cooperativas es automatico o de pleno derecho, sin necesidad de declaración previa, pero quedan fuera de esta regla los Impuestos de Sucesiones, Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, en los cuales, según el artículo 12 del nuevo Estatuto, es preciso un previo reconocimiento de las exenciones por las Abogacías del Estado u Oficinas Liquidadoras del Distrito Hipotecario competente, ante las cuales se hayan presentado los correspondientes documentos.

Muy conectado con las Cooperativas ha estado siempre el problema fiscal que venían planteando los Grupos Sindicales de Colonización. Un Decreto de 17 de diciembre de 1959 declaró aplicable a estos Grupos, el de 9 de abril de 1954. Derogado este último por el nuevo Estatuto, era lógico esperar una disposición similar; de ahí que, por reciente Decreto de 8 de junio del presente año, se haya mantenido la equiparación a efectos fiscales de ambos tipos de Entidades. Como única especialidad cabe destacar la relativa a la composición de su Junta Consultiva, que se constituirá sustituyendo al representante del Ministerio de Trabajo por otro del Ministerio de Agricultura, y a los tres representantes de la Obra Sindical de Cooperación por otros tantos de la Obra Sindical de Colonización.

11. **ESTABLECIMIENTOS DE BENEFICENCIA PARTICULAR:** *En cuanto a los bienes aportados en el acto de su constitución, no es inexcusable la presentación de la Orden de clasificación para el reconocimiento de los beneficios fiscales de que disfrutaban. Bastará que se establezcan a favor de personas o instituciones pobres para presumir la posterior decisión ministerial favorable, sin perjuicio de la reglamentaria revisión en caso contrario (RESOLUCIÓN DE 26 DE JUNIO DE 1969).*

A) **Hechos.**—Se constituyó una fundación mediante escritura pública, de la que se derivaban los siguientes hechos de trascendencia jurídico fiscal:

- a) Su finalidad consistía en recoger a los niños de determinado pueblo y darles gratuitamente, formación religiosa cultural o física.

(3) DEL ARCO, ob. cit., pág. 135.

b) Se le atribuía carácter exclusivamente benéfico-social y se le dotaba con determinados bienes, cuyos rendimientos no podrían dedicarse a otros fines que los benéfico-sociales prescritos en la escritura fundacional.

c) No se preveía retribución o premio de clase alguna para las personas que constituían el Patronato de la Fundación.

d) Finalmente, se justificaba haber promovido ante el Gobierno Civil respectivo la clasificación de la misma.

La Abogacía del Estado acordó en principio aplazar la liquidación hasta que se acreditara la clasificación de la Fundación mediante presentación de la Orden Ministerial correspondiente, y transcurrido un plazo que no se especifica, giró liquidación por el número 7 F de la Tarifa al 68 por 100, recurrida por estimar el Patronato que era de aplicación al caso la exención prevista en el artículo 19, número 5, de la Ley del Impuesto, en relación con el artículo XX del vigente Concordato.

El Tribunal Central revoca la liquidación y declara exento el acto, pero, como vamos a ver, en base a normas distintas de las alegadas por los recurrentes:

B) *Doctrina.*—Que en el recurso de alzada se postula la revocación del fallo de primera instancia, porque, según se razona, es aplicable la exención del número 5 del artículo 19 del Texto Refundido de 6 de abril de 1967, en relación con el artículo XX del Concordato vigente con la Santa Sede, más el epígrafe f) de esta norma concordada que se invoca, y que se refiere a «los colegios u otros centros de enseñanza, dependientes de la jerarquía eclesiástica, que tengan la condición de benéfico-docente», no es aplicable al caso, pues la Fundación a que se adscriben los bienes ni es exactamente un Centro de enseñanza, aunque en sus locales también se atienda a la formación cultural de los niños que, en sucesivos turnos en ella, se acojan, ni tampoco depende de la Jerarquía eclesiástica, pues se establece su exclusivo gobierno por una Junta de Patronos, de la que forman parte, entre otros, el Párroco y el Alcalde, por razones de sus cargos, y sobre la que se ejercerán las funciones de Protectorado previstas en las correspondientes Instrucciones sobre Beneficencia particular.

Que ello no obstante, el artículo 46 del Reglamento de procedimiento económico-administrativo permite al órgano jurisdiccional pronunciarse en cualquier instancia sobre las cuestiones que ofrezca el expediente de reclamación, hayan sido o no planteados por los interesados, lo que hace preciso enjuiciar si a la Fundación recurrente le es aplicable la exención del número 8º del artículo 19, en relación con el número 65-1C del artículo 65, ambos del Texto Refundido de la Ley del Impuesto por tratarse de un establecimiento de beneficencia particular, en el que los cargos de patronos y representantes legales son de carácter gratuito.

Que es forzoso optar por la afirmativa, ya que concurren en la Fundación recurrente los requisitos que establece el artículo 2.º del Real Decreto de 14 de marzo de 1899 para las instituciones de beneficencia particular y el artículo 2.º del Real Decreto de 27 de septiembre de 1912 para las benéfico-docentes.

Que para la aplicación de tal beneficio fiscal no es necesaria la presentación de la Orden Ministerial de clasificación de la Fundación como benéfica

o benéfico-docente, pues el artículo 28 del Reglamento de 15 de enero de 1959, aplicable al caso, a tenor de la 6.ª Disposición transitoria del Texto Refundido de la Ley, aprobado por Decreto de 6 de abril de 1967, distingue claramente cuando se transmitan bienes a favor de establecimientos o Fundaciones de beneficencia ya existentes, en cuyo caso, para gozar del beneficio fiscal, es preciso que estén clasificados como tales; y cuando por actos *inter vivos* o por testamento se destinen bienes o derechos a la fundación de establecimientos o instituciones de beneficencia o instrucción, en el que no es inexcusable la presentación de la Orden de clasificación, bastando con que las Oficinas Liquidadoras pongan en conocimiento del Ministerio respectivo la cláusula fundacional de que se trate, y los bienes a que se refiere, a los fines del Protectorado del Gobierno; obligación ésta que también impuso a Notarios y Registradores de la Propiedad la Real Orden de 21 de abril de 1968, con lo cual la investigación referente a Fundaciones de beneficencia particular queda asegurada a través de la intervención de tres funcionarios distintos y calificados.

12. SUSPENSION DE INGRESO DE LA LIQUIDACION GIRADA: *Su concesión es facultad discrecional del órgano competente para conocer de la reclamación (RESOLUCIÓN DE 25 DE SEPTIEMBRE DE 1969).*

El Tribunal Central ha dictado en esta misma fecha tres Resoluciones, que, si bien difieren en los supuestos de hecho que les sirven de base, contienen idéntica doctrina. Haremos por ello un comentario común a todas.

La cuestión debatida radicaba en si interpuesta reclamación económico-administrativa contra una liquidación, y solicitada al propio tiempo suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, procede o no en todo caso su concesión, previa presentación de la oportuna garantía o aval, bancario a satisfacción del Tribunal.

El Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo de 26 de noviembre de 1959 dispone, en su artículo 83, que: «Los órganos competentes, para conocer las reclamaciones, podrán acordar, a instancia del interesado, que se suspenda la ejecución del acto administrativo impugnado mientras dura la substanciación del procedimiento económico-administrativo, exigiendo, en todo caso, la constitución de garantía». Como claramente resulta de este precepto, el aplazamiento o suspensión no constituye un derecho del reclamante que es obligado conceder en todo caso, sino que muy al contrario, su concesión es facultad discrecional del órgano que conoce de la reclamación («podrá acordarla», dice el precepto). El hecho de presentar la solicitud de suspensión obliga únicamente a concederla con carácter preventivo, hasta que el órgano competente resuelva sobre su concesión o denegación (apartado 8.º del mismo artículo citado).

En los casos contemplados por las Resoluciones a que hemos hecho referencia, el aplazamiento se deniega en términos generales «por no observarse las circunstancias muy cualificadas que obliguen a concederla», pero sin concretar cuáles sean.

Llegado a este punto, es de tener en cuenta que el artículo 116 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 admite, de modo general,

que la Autoridad, a la que compete resolver un recurso, pueda suspender, de oficio o a instancia de parte, la ejecución del acuerdo recurrido, en el caso de que dicha ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación. Y PERA VERDAGUER (4) no ve inconveniente en que en principio sirva de norma orientadora, ésta de la dificultad o imposibilidad en la reparación de los daños o perjuicios que con la ejecución pudieran producirse. Análoga orientación se advierte en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en los casos en que se ha pronunciado sobre este tema, como consecuencia de recursos contencioso-administrativos. Concretamente tiene declarado en 3 de mayo de 1927, que debe accederse a la suspensión si el daño a causar deriva de la venta en procedimiento de apremio de bienes embargados para hacer efectivas responsabilidades administrativas previamente declaradas a favor del erario municipal; y de modo más general, el 7 de febrero de 1933, que es procedente la suspensión en los casos de venta de inmuebles embargados, mucho más hallándose indicios, si bien aquélla debe decretarse siempre sobre la base de que no se siga menoscabo al servicio público (13 y 20 de abril de 1931). La noción de «daños irreparables» ha sido fijada con precisión en la Memoria de la Fiscalía del Tribunal Supremo de 1914-15, no debiendo estimarse como tales aquellos que sin gran dificultad pueden ser tasados y apreciados los perjuicios. En definitiva, la apreciación de si concurren o no las circunstancias precisas para acordar la suspensión, corresponde en última instancia a los Tribunales.

13. **COMPROBACION DE VALORES:** La Administración puede acudir indistintamente a cualquiera de los medios ordinarios y, en consecuencia, no está obligada a utilizar con carácter preferente el valor que resulte de la renta catastral (RESOLUCIÓN DE 2 DE OCTUBRE DE 1969).

A) *Hechos.*—Se trataba de una escritura de compraventa, en la que se tomó como base la valoración formulada por un Ingeniero Agrónomo del Servicio del Catastro de Rústica de la Delegación de Hacienda, conforme al número 12 del artículo 80 del Reglamento de 1959. Dicho procedimiento fue impugnado por entender el recurrente que en caso alguno podía llegarse a esta tasación pericial sin haber previamente iniciado la comprobación por los datos relativos a la renta catastral.

B) *Doctrina.*—Que a la vista de lo dispuesto en el número 12, párrafo 1.º del artículo 117 del Texto Refundido del Impuesto de 6 de abril de 1967, se hace necesario establecer que la Oficina Liquidadora no viene, en caso alguno, obligada a utilizar, como medio de comprobación, los registros fiscales o trabajos catastrales debidamente aprobados a que se refiere el número 2.º del propio precepto legal como el interesado afirma en su escrito, sino que igualmente podía acudir a cualquier otro que estuviera dentro de la enumeración de medios ordinarios contenidos en el mismo.

(4) *Procedimiento Económico-Administrativo*, Editorial Hispano-Europea, Barcelona, 1960, pág. 171.

El interesante problema planteado en el presente recurso se concretaba a dilucidar si el Liquidador del Impuesto, al practicar el expediente de comprobación de valores, puede acudir directamente y tomar como buena la valoración que formule un funcionario técnico al servicio de la Administración, prescindiendo de los que tradicionalmente se han venido considerando como procedimientos preferentes. Esto es, los datos catastrales o el Índice de Precios Medios en su caso.

Entendemos que la respuesta varía sustancialmente según se aplique el Reglamento de 1959 o la moderna normativa contenida en el Texto Refundido de 1967.

En efecto, el artículo 80 del Reglamento citado, bajo el calificativo de medios ordinarios, enumera una serie de procedimientos, de los cuales, los tres primeros tienen, según el apartado 3.º del mismo artículo, carácter preferente, debiendo el liquidador acudir, en primer lugar, a alguno de ellos y después indistintamente a los demás. Como tercera posibilidad prevé el Reglamento el medio extraordinario de la tasación pericial.

Hasta aquí la argumentación del recurrente era correcta, y el mismo Tribunal Central lo tiene admitido en algunas resoluciones, citemos, por ejemplo, la de 3 de octubre de 1968 (1), si bien se hace constar en ella que «el hecho de que el resultado de cualquiera de los medios ordinarios no figure en el expediente, no autoriza a pensar que no fuesen tenidos en cuenta». No hace falta, por tanto, consignar expresamente en el expediente que se han utilizado, pues se presume que ha sido así.

Ahora bien, en el presente recurso, el Tribunal Central empieza por dejar sentado que la disposición aplicable no es el Reglamento de 1959, sino el Texto Refundido de 6 de abril de 1967. Y es el caso que en este texto ha desaparecido la preferencia citada.

El artículo 117 enumera una serie de medios ordinarios, pero no impone un orden preceptivo en su utilización; de ahí que el recurso no pudiera prosperar.

La confusión del reclamante surgió—como pone de manifiesto el propio Tribunal Central—, porque al ser notificado no se le advirtió de su derecho a solicitar la tasación pericial, que prevé el número 4 del artículo 119, y ello le hizo pensar que la Oficina Liquidadora había empleado directamente este medio extraordinario.

F. M. C.

(1) Véase núm. 470 de esta REVISTA, pág. 221.