

Los establecimientos benéficos y su exención del impuesto sobre transmisiones patrimoniales

SUMARIO: 1. La interpretación en materia tributaria.—2. Referencia a la legislación civil de beneficencia.—3. La beneficencia y el impuesto de derechos reales: legislación anterior y vigente; beneficencia general, particular y de la Iglesia; el requisito de la clasificación oficial.—4. Carácter gratuito del cargo de patrono o representante legal: la Circular 2/1965 y la prueba de este requisito.—5. Referencia al valor de las circulares administrativas en materia tributaria.—6. El problema en las Cajas de Ahorro Popular: el artículo 5.º de sus Estatutos; quiénes son sus verdaderos representantes legales; el director-gerente y el patrono-gerente.—7. Las Cajas provinciales y municipales.

LA INTERPRETACION EN MATERIA TRIBUTARIA

Dice LARRAZ (1) que «es insufrible la incertidumbre jurídica que existe cuando la aplicación de la ley se hace con métodos contradictorios». Estas palabras nos han recordado aquellas otras de VON KIRCHMANN (2), de que no puede la jurisprudencia quejarse de que no se pregunte cuál sea, según ella, la verdad, siendo así que se trata de una verdad que, tras larga espera muchas veces, se construye artificialmente sobre la base de cien libros, sin garantizar siquiera que sobrevivirá a la segunda instancia en el mismo asunto. La afirmación del primero es la consecuencia a que le conduce su clara visión histórica, doctrinal y particularmente jurisprudencial sobre la utilización de los métodos que podríamos llamar convencionales en la interpretación de la norma jurídica: literalismo y cri-

(1) JOSÉ LARRAZ, *Metodología aplicativa del Derecho tributario*, Edit. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1952, pág. 49.

(2) JULIUS H. VON KIRCHMANN, *La Jurisprudencia no es ciencia*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1961, pág. 75.

ticismo. Las consideraciones del segundo autor son el resultado de un íntimo convencimiento: la escasa aportación de la Jurisprudencia para conseguir la realización de su objeto: el Derecho. Tanto en uno como en otro caso, estamos ante palabras que pudieran ser desconsoladoras para cualquier jurista, pero que, tomadas en lo que encierran de positivo, nos enfrentan, sin rodeos, con la realidad del difícil problema de la interpretación del Derecho.

Por razones obvias, la dificultad se acentúa cuando la norma a interpretar es de naturaleza tributaria. Hasta la Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963—artículos 23 a 25 (3)—, carecía nuestro ordenamiento jurídico de reglas de interpretación en materia tributaria, no existiendo otras que las dedicadas por el Código civil a la interpretación de los contratos. Y si bien en la parcela tributaria los principios generales del Derecho son fundamentales en materia de interpretación (4), hay otros factores que desempeñan un papel importante, como son la justicia de los tributos y el principio de capacidad económica. En la actualidad—aparte posiciones demasiado aisladas, como la llamada «interpretación funcional», propugnada por la Escuela de Pavía, que atiende a la causa de la imposición y a la función de los tributos—, la doctrina más avanzada rechaza, por ejemplo, las ideas de interpretación restrictiva, o, por mejor decir, estricta (5) e interpretación extensiva y sienta como afirmaciones de las que ha de partirse: que la interpretación debe abarcar tanto la letra como el espíritu de la norma y que la interpretación es siempre, y por definición, meramente declarativa del sentido y alcance de la norma.

El Tribunal Supremo que no ha seguido, por supuesto, un criterio fijo en orden a la interpretación de las normas tributarias, apoyado en el carácter «odioso» de las mismas—hoy doctrinalmente superado y rechazado—, se ha inclinado, en general, hacia la interpretación literal y estricta, particularmente en materia de exenciones (6), si bien en alguna sentencia, como la de 22 de febrero de 1965, parece iniciar una orientación nueva, y el Tribunal Económico-Administrativo Central en la Resolución de 17 de diciembre de 1963, también, aludiendo a la moral, la equidad y la buena fe, con lo cual acepta la importancia de los principios gene-

(3) Puede verse un estudio de los mismos en el trabajo de NARCISO AMORÓS sobre «Interpretación de las normas tributarias», en *Rev. de Derecho Privado*, mayo de 1966, págs. 443 y sigs.

(4) MATÍAS CORTÉS DOMÍNGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, Tecnos, 2.ª edición, Madrid, 1970, págs. 126 y sigs.

(5) En este sentido, LARRAZ, *obra citada*, págs. 14, 36, 41, etc.

(6) GARCÍA AÑOVEROS en «La interpretación de las leyes tributarias y los organismos autónomos ante el impuesto», *Revista de Derecho Financiero*, núm. 39, páginas 701 y sigs.

rales del Derecho como criterios interpretativos en materia tributaria. De todos modos, esta apertura del Tribunal Supremo hacia la interpretación meramente declarativa, no puede decirse que esté definitivamente consolidada.

En el presente modesto trabajo vamos a intentar ocuparnos de los problemas de interpretación suscitados por una norma tributaria de frecuente aplicación, aunque ciertamente poco estudiada; sin que pretendamos agotar ni los problemas ni su estudio, pues nuestra pretensión es limitada.

REFERENCIA A LA LEGISLACION CIVIL DE BENEFICENCIA

Son instituciones de beneficencia los establecimientos o asociaciones permanentes destinados a la satisfacción gratuita de necesidades intelectuales o físicas, como Escuelas, Colegios, Hospitales. Casas de Maternidad, Hospicios, Asilos, Manicomios, Pósitos, Montes de Piedad, Cajas de Ahorro y otros análogos, y las fundaciones sin aquel carácter de permanencia, aunque con destino semejante, conocidas comúnmente con los nombres de Patronatos, Memorias, Legados, Obras y Causas Pías (art. 2.º del Decreto de 14 de marzo de 1899), y todos ellos pueden clasificarse en públicos y particulares. Los establecimientos públicos o la beneficencia pública en sí, pueden ser generales, provinciales y municipales. La regla general es el carácter público (art. 1.º de la Ley de 20 de junio de 1894), si bien se exceptúan únicamente y se consideran como particulares, si cumplen con el objeto de su fundación, los que se costeen exclusivamente con fondos propios, donados o legados por particulares, cuya dirección y administración esté confiada a Corporaciones autorizadas por el Gobierno para este efecto o a patronos designados por el fundador, o más precisamente, como dice el artículo 4.º del Decreto de 14 de marzo de 1899, la beneficencia particular comprende las instituciones benéficas creadas y dotadas con bienes particulares y cuyo patronazgo y administración fueron reglamentados por los respectivos fundadores o en nombre de éstos, y confiados en igual forma a Corporaciones, Autoridades o personas determinadas, si bien no pierden su carácter particular por recibir alguna subvención del Estado, Provincia o Municipio, siempre que aquélla fuere voluntaria y no indispensable para su subsistencia, como aclara el artículo 5.º.

Hemos hecho esta referencia (7) porque la consideramos indispensable en orden a la fijación del posible sujeto pasivo del impuesto y habida

(7) Más detalladamente puede verse en el libro de RAMÓN BADENES GASSET, *Legislación de beneficencia particular*, Bosch, Barcelona, 1961.

cuenta de la distinción que, como veremos, hace el legislador fiscal. Pero interesa destacar en seguida, como señala BUENAVENTURA CAMY (8), que sólo tienen personalidad jurídica las fundaciones benéficas o benéfico-docentes que tengan el carácter de particulares, pues los establecimientos de beneficencia pública son, en principio, un servicio más del Estado, la Provincia o el Municipio de que dependan, carentes de personalidad independiente de esos entes públicos salvo en determinadas circunstancias, como es el caso de que se constituyan legalmente como organismos autónomos del Estado, en cuyo caso se regirán por las normas que regulan el Patrimonio del Estado o las referentes a los organismos autónomos o se les hubiere concedido personalidad independiente del Municipio o Diputación, en cuyo caso habrá que estar a lo que dispongan los Estatutos y Reglamentos.

LA BENEFICENCIA Y EL IMPUESTO DE DERECHOS REALES: LEGISLACION ANTERIOR Y VIGENTE; BENEFICENCIA GENERAL, PARTICULAR Y DE LA IGLESIA; EL REQUISITO DE LA CLASIFICACION OFICIAL

El régimen tributario de los establecimientos benéficos, por lo que al tradicional impuesto de derechos reales se refiere, ha cambiado sensiblemente con la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 respecto de lo establecido en la última Ley de 21 de marzo de 1958 y su Reglamento de 15 de enero de 1959, este último, como es sabido, aún vigente según la Disposición Transitoria Sexta del Texto Refundido de 6 de abril de 1967, en las materias de que trata y en cuanto no se oponga a dicho Texto.

El artículo 6.º del citado Reglamento estableció en el número 3.º de su apartado B), que estarán exentos los actos y contratos en que la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre los establecimientos de beneficencia o de instrucción públicos sostenidos con fondos del Estado, la Iglesia o Corporaciones Locales. A su vez, el artículo 28-1 del mismo texto legal dispuso que las adquisiciones que a título oneroso o lucrativo realicen los establecimientos de beneficencia y los de instrucción de carácter privado o fundación particular, devengarán el 0,50 por 100, salvo el caso de que por la naturaleza del acto en sí le corresponda otro tipo inferior de tributación, norma reiterada en la Resolución de 25 de marzo de 1958. Esta salvedad, contenida ya en el artículo 28-2 del Reglamento de 1947—que estableció para la beneficencia particular el tipo especial

(8) En sus *Comentarios a la legislación hipotecaria*, vol. II, pág. 425, editado por el Colegio Nacional de Registradores de la Propiedad, Granada, 1970.

de favor del 2,40 por 100—, se justifica—y se justificaba ya entonces, a juicio de JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ VILLAMIL (9)—porque con ello se evita el posible absurdo de concederles un privilegio que, en la práctica, se convertiría en perjudicial. En cualquier caso, para el goce del tipo benéfico por los establecimientos de beneficencia o instrucción de carácter privado era necesario

— la previa calificación de tales por el poder público (Sentencia de 2 de julio de 1919 y Resolución de 5 de marzo de 1957) (10),

— correspondiendo dicha declaración a los organismos ministeriales (Resolución de 15 de julio de 1941),

— siendo necesario presentar en la oficina liquidadora correspondiente el traslado de la Orden ministerial de clasificación (Resolución de 29 de mayo de 1951).

La calificación como tal de establecimiento de beneficencia *particular* es requisito previo también, como puede fácilmente deducirse, para conceder en la actualidad la exención—sobre lo cual insistiremos más adelante—, si bien la presentación del traslado de la Orden ministerial de calificación puede suplirse, a nuestro juicio, y así se viene haciendo habitualmente en la práctica, consignando en la escritura los datos de la respectiva resolución que el Notario habrá tomado de los documentos originales que se le exhiban, quedando dichos datos bajo la fe pública notarial; solución que *mutatis mutandi* es aplicable también a los documentos judiciales. No obstante, si, excepcionalmente, el documento presentado no fuese público, será inexcusable acompañar dicho traslado.

Los establecimientos de beneficencia e instrucción *pública* no necesitan, en cambio, declaración oficial de clasificación, ya que, por constituir un servicio de las Corporaciones oficiales, como antes decíamos, tienen su garantía en las normas a que el Estado, Diputación y Ayuntamiento han de ajustarse (Resolución de 16 de mayo de 1944).

El artículo 65-1-1.º-c) del Texto Refundido de 6 de abril de 1967 establece que están exentas las transmisiones patrimoniales *inter vivos* en las que la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre los establecimientos de beneficencia o de educación sostenidos con fondos del Estado, la Iglesia o Corporaciones locales; los de beneficencia particular, cuando los cargos de patronos o representantes legales de los mismos sean

(9) *Legislación del impuesto de derechos reales y sobre transmisión de bienes*, 2.ª edición, pág. 236, Madrid, 1948.

(10) Un resumen de los trámites a que han de ajustarse los expedientes de clasificación puede verse en el trabajo de JOAQUÍN MADRUGA MÉNDEZ, «Fundaciones benéfico-particulares y docentes», en *Rev. Gral. de Leg. y Jur.*, 1967, págs. 33 y sigs., separata.

gratuitos. El artículo 19-1-8.º (11) declara igualmente exentas del impuesto de sucesiones, entre otras, las adquisiciones cuando tengan lugar por herencia o legado en favor de establecimientos benéficos. Y el artículo 101-1, por fin, la de los actos jurídicos documentados cuando el sujeto obligado al pago sea cualquiera de las personas a que se refiere el número 1.º del apartado 1 del artículo 65.

Es de observar que en el vigente artículo 65 del Texto Refundido no se contrapone ya la beneficencia pública a la particular, a diferencia de lo que se hace en el Reglamento de 1959; por el contrario, se atiende exclusivamente, respecto de la primera o beneficencia general a la naturaleza pública—Estado, Provincia, Municipio—o privilegiadamente eclesiástica, por razones históricas y concordatarias, de sus fuentes de financiación. Con ello se evita calificar de pública la beneficencia ejercida por la Iglesia o los entes eclesiásticos, que indudablemente no lo es, y, desde el punto de vista del impuesto, la redacción se hace más técnica y más acorde con el criterio, ya indicado, del Tribunal Económico-Administrativo Central de no exigir a la beneficencia pública declaración oficial de clasificación. Sin embargo, la declaración de exención parece claro que no debe hacerse si no se aporta la prueba de que el establecimiento se sostiene *íntegramente* con cargo a los presupuestos de la Corporación y no sólo con una subvención de la misma o de cualquier otro ente público. Referida a la legislación anterior, ésta era la opinión de don FEDERICO BAS Y RIVAS (12). Dicha prueba puede consistir en una certificación expedida por el propio establecimiento benéfico, si tiene personalidad jurídica independiente, o por el ente público que lo sostiene, en caso contrario, pues es de los presupuestos y cuentas del mismo de donde debe resultar responsablemente el íntegro sostenimiento de aquél, ya que, aunque reciba alguna subvención de otra procedencia, pública o privada, no indispensable para su subsistencia, habrá de canalizarse a través del respectivo ente público.

Tratándose de establecimientos benéficos *sostenidos con fondos de la Iglesia*, creemos que debe acompañarse el traslado de la Orden ministerial de clasificación, o suplirse del modo que antes veíamos, pues, como acabamos de decir, a nuestro juicio, la beneficencia ejercida por la Iglesia es privada o especial, pero no pública. Y nos referimos, claro está, a la beneficencia ejercida inmediata y directamente por la Iglesia y no al caso del establecimiento benéfico servido por un ente eclesiástico, tan frecuente en nuestro país, tanto si aquél es de naturaleza pública o particular. En este sentido, la Resolución de 14 de junio de 1960 distingue netamente

(11) Nueva redacción del Decreto de 27 de mayo de 1968.

(12) *Impuestos de derechos reales y sobre transmisiones de bienes*, Ed. Revista de Derecho Privado, 2.ª edición, vol. I, pág. 196, Madrid, 1960.

entre un asilo y la congregación que lo regenta como entidades separadas e independientes y aunque la congregación esté reconocida como establecimiento de beneficencia, el asilo no puede gozar del beneficio fiscal si no ha sido clasificado previamente. Y la de 8 de febrero de 1963 considera que no hay interposición de personas existiendo unidad entre una comunidad religiosa y una asociación benéfica particular, lo cual es otra manera de confirmar el mismo criterio. En todo caso, entendemos con BAS Y RIVAS (13) que, al menos, es necesario un certificado del Ordinario de la Diócesis.

CARACTER GRATUITO DEL CARGO DE PATRONO O REPRESENTANTE LEGAL: LA CIRCULAR 2/1965 Y LA PRUEBA DE ESTE REQUISITO

La exención para los establecimientos de beneficencia e instrucción de carácter público—establecida por el artículo 1.º de la Ley de 20 de julio de 1955—, figura ya en el Reglamento de 1959 (14), como hemos visto, pero no para la beneficencia particular, lo cual es una novedad de la Ley de Reforma Tributaria de 1964. Antecedente inmediato del artículo 65-1-1.º-c) del vigente Texto Refundido es el apartado 3) del artículo 28 del Reglamento de 1959, que ordena un régimen discriminatorio entre los establecimientos ya existentes y los que en lo sucesivo se crearan, pues, para conceder a estos últimos el tipo de favor, dispuso que «será indispensable la gratuidad absoluta de los cargos de patronos o representantes legítimos de los mismos».

El carácter gratuito de los cargos de patronos o representantes legítimos de los establecimientos de beneficencia particular es, pues, hoy el requisito exigido a estos entes jurídicos para concederles la exención del impuesto sobre transmisiones patrimoniales. Y hemos de confesar, con absoluta sinceridad, al llegar a este punto de nuestra modesta, pero leal exposición, que esta exigencia del Texto Refundido nos ha hecho meditar lo suficiente como para ir desde la claridad hasta la perplejidad e incluso la contradicción. Y, desde luego, para tratar de encontrar un criterio de interpretación en el que se coordinen tanto la letra como el espíritu del precepto teniendo en cuenta los distintos factores y elementos

(13) Obra y páginas citadas.

(14) En el R. I. D. R. de 1947 no figuraba, en cambio, tributando las adquisiciones onerosas de la beneficencia pública al tipo del 0,25 por 100 y las lucrativas por los tipos de las herencias, incluyéndose las donaciones (art. 28). En el actual T. R. se distingue entre adquisiciones *inter vivos* y adquisiciones por herencia y legado, otorgándose la exención a estas últimas no expresamente, sino por vía de remisión (art. 19-1-8.º).

susceptibles de ser tomados en consideración no menos que el alcance que deba darse a cada uno de ellos. Pensamos que el texto legal debe ser tomado con el mayor de los respetos, y es misión del intérprete, en general, y muy particularmente de los órganos encargados de decidir su alcance, no desdeñar ninguno de sus términos ni renunciar a darle cumplimiento. Trataremos de explicar el porqué de estas consideraciones.

En principio, no parece justificada una diferencia de trato entre ambas clases de beneficencia, pues si la razón de ser de la exención—o antes, del tipo de favor—es la naturaleza de la actividad, su carácter benéfico, debiera ser indiferente que el ejercicio de esa actividad tenga por sujeto activo una persona jurídica o un ente público como privado. Sin embargo, esa diferencia de trato se ha venido manteniendo hasta la legalidad vigente que concede exención también a la beneficencia particular, condicionándola, eso sí, al caso de que los cargos de patronos o representantes legales sean gratuitos. Pero ocurre que, a nuestro modo de ver, según la legislación civil sobre la materia, estos cargos son siempre gratuitos, ya que, si bien la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 1911, al afirmar que cuando el fundador declara gratuitos los cargos de la Junta de Patronazgo carecen éstos de derecho a retribución, pudiera llevarnos a la conclusión de que pueden ser retribuidos, la Real Orden de 10 de septiembre de 1914 resolvió tajantemente que el cargo de patrono de las instituciones de beneficencia particular es siempre de confianza y honorífico y que cualquiera detracción autorizada se entenderá para gastos de administración y no como derecho fijo y permanente de la persona o entidad que administre; el mismo carácter honorífico tienen las personas o entidades que suplen o sustituyen a los patronos y las Juntas de Beneficencia cuando se les confía la administración de fundaciones por vacante o porque al crearse les fueran directamente encomendadas. Es cierto que los patronos pueden percibir el llamado premio de patronazgo o de administración con cargo a los ingresos de la fundación, pero que no es una retribución fija se deduce de la citada disposición al estimarlo sujeto a la resolución del Protectorado que puede disminuirlo o señalar la cuantía para cada caso, sin exceder nunca del 10 por 100 de las rentas de la fundación. Únicamente las Juntas Provinciales de Beneficencia tienen derecho, en todo caso, a la llamada tasa por examen de cuentas que se percibe de conformidad con el artículo 109 de la Instrucción de 14 de marzo de 1899 y Decreto de la Presidencia del Gobierno de 10 de marzo de 1960. Concretamente, respecto de las Cajas de Ahorro—instituciones benéfico-sociales a las que nos referiremos separadamente más adelante—el artículo 2.º de su Estatuto, aprobado por Decreto de 14 de marzo de 1933, nos dice que están regidas por Juntas o Consejos «de actuación gratuita».

No se nos ocurre pensar que el legislador fiscal olvidara el carácter civilmente gratuito del cargo de patrono de la beneficencia particular, pues esto equivaldría a condicionar la exención al cumplimiento de un evento previamente existente y, por consiguiente, a tener la condición por no puesta. Tampoco pensamos que quisiera limitar la exención exclusivamente a los establecimientos cuyos patronos no perciben premio de administración o patronazgo. Por el contrario, creemos que el legislador fiscal ha contado con la posible existencia de aquel premio y de patronos que no lo perciben y que, independientemente de ello, reclama, en cualquier caso, la gratuidad del cargo, o sea, su no retribución. Aunque también pensamos que es tan fácil encubrir la retribución, en el supuesto de que realmente se dé, como difícil la misión de los liquidadores para obtener datos ciertos de que la condición de la exención se cumple. Difícil, pero no imposible. Veamos.

Ante todo, hemos de observar que el antecedente reglamentario es más enérgico que el texto vigente. Aquél, para conceder el tipo de favor, exigía la gratuidad «absoluta» de los cargos de patronos o representantes legales, gratuidad que, además, es estimada «indispensable» para lograr el beneficio fiscal. La Ley de Reforma Tributaria y el Texto Refundido, en cambio, se limitan a declarar que aquellos cargos han de ser «gratuitos». No obstante, el rigor interpretativo aparece en seguida en la Circular del Ministerio de Hacienda número 2 de 4 de mayo de 1965 (15). En esta Circular, en relación con el artículo 146-1.º-c) de la Ley de Reforma Tributaria—equivalente del artículo 65-1-1.º-c) del Texto Refundido—, se dice:

— Gratuidad de los cargos:

El precepto legal es tajante y la gratuidad exige que lo sea con carácter absoluto, sin que quepa, al socaire de gastos de representación u otros conceptos análogos, encubrir la remuneración de los cargos.

— Cajas de Ahorro:

Están comprendidas entre las instituciones de beneficencia y, por ello, supeditadas al goce de la exención a que los cargos de patronos y representantes legítimos sean gratuitos.

— Patronato ejercido por personas jurídicas:

No impide que se aplique la exención. Sólo se requiere sea gratuito.

(15) Dictada en aclaración a consultas planteadas en relación con la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 y publicada en el *Boletín del Ministerio de Hacienda* núm. 39, de 25 de mayo de 1965.

Si tratamos de colocar en adecuada relación el precepto del Texto Refundido con el contenido de la Circular, resulta claramente, a nuestro juicio al menos, que lo que se reclama es algo más que una simple declaración formal del carácter gratuito con que los patronos o representantes legales deben ejercer sus cargos. O lo que es lo mismo: que la gratuidad exigida por el Texto Refundido y la Circular para que la beneficencia particular pueda gozar de la exención no es la meramente estatutaria.

El espíritu de la Circular parece claro: limitar la exención, con exclusividad, al caso en que el cargo de patrono esté despojado de todo tipo de retribución. El ejercicio de su función representativa no debe reportar al patrono ninguna clase de ventajas derivadas del mismo, al menos de índole económica. La letra de la Circular, en cambio, no es, a nuestro modo de entender, la más idónea para servir a la finalidad pretendida. No creemos que deba entenderse, abusando del literalismo al uso que suele ser pauta en materia interpretativa de exenciones, que baste la consignación en los presupuestos de cantidades con destino a gastos de administración, premio de patronazgo, representación u otros análogos. Si el cargo ha de ser gratuito, estas consignaciones, por sí solas, no lo hacen retribuido, a no ser que se acredite que las cantidades consignadas se han percibido efectivamente y en todo caso por los patronos con independencia del ejercicio o no de su actividad representativa. En este sentido, la consignación de cantidades fijas o de porcentajes precisos en relación con las rentas o beneficios de la entidad, pueden ser un indicio de retribución, pero no una prueba definitiva. Razón por la cual, nosotros creemos que la gratuidad exigida para gozar de la exención ha de entenderse como un concepto dinámico: gratuidad no meramente formal, sino de ejercicio, y comprobable, por tanto, sólo *a posteriori*, habida cuenta de las especiales circunstancias de estas instituciones y la dificultad, pero también la necesidad de distinguir netamente el tándem gasto-retribución. No se nos oculta que estamos ante un supuesto de hecho donde es fácil el *fraus legis*—recordemos que la Circular comentada admite la posibilidad de que se pueda «encubrir la remuneración»—, con lo cual simplemente afirmamos una realidad y no pretendemos prejuzgar la ocultación misma; pero es evidente que, si el liquidador ha de atender al texto del artículo 65 y a la doctrina interpretativa que, con carácter general, formula la repetida Circular, la exención no puede reconocerse sólo a la vista de la declaración estatutaria de gratuidad. En realidad, dicha declaración ha de suponerse y ni siquiera es preciso que se formule, pues el carácter «de confianza y honorífico» del cargo de patrono de la beneficencia particular, además de suponerlo la Instrucción de 14 de marzo de 1899, que sólo admite los premios de patronazgo y administración,

lo impone expresamente la Real Orden de 10 de septiembre de 1914, según veíamos.

Habla la Circular expresamente de los *gastos de representación*, como uno de los posibles medios para encubrir la remuneración. Creemos que así debe ser entendido, pero no como prueba cierta de la retribución. En efecto, la gratuidad del cargo no excluye el hecho de que los patronos o representantes legales ocasionen gastos al establecimiento, siempre que sean de tal naturaleza que no impliquen retribución. El cargo sería retribuido si el establecimiento hace desembolsos cuyos destinatarios son los patronos como tales; pero no lo es, evidentemente, cuando ocasionan gastos destinados al pago de servicios a terceras personas o en beneficio de la entidad. El ejercicio de la representación legal del establecimiento, el cumplimiento de las obligaciones de estos representantes y la realización de los fines benéficos, pueden dar lugar a gastos derivados precisamente de la administración o representación. Pero el concepto de gastos de representación debe limitarse taxativamente a los causados por los patronos en el estricto ejercicio de su función representativa. Estos gastos no pueden preverse porque nacen, en cada caso, de las necesidades, tanto permanentes como coyunturales, que imponen los fines del establecimiento. El ejercicio de la representación es un derecho, pero también una obligación de los patronos. En el ejercicio de este derecho el patrono no debe encontrar una fuente de ingresos personales; pero el cumplimiento de su obligación de representar tampoco debe serle oneroso. Lo que se quiere evitar—y ahí se encuentra, a mi juicio, el verdadero fundamento de la exención—es que se convierta en un medio para la obtención de lucro, que la finalidad altruista, desinteresada, de servicio del establecimiento, no se vea empañada y ni siquiera comprometida por la gestión interesada de sus representantes legales.

En base a estas consideraciones, entendemos que la coordinación de uno y otro aspecto del problema, enfocada desde el punto de vista del impuesto, no sólo es necesaria sino posible, dentro de las amplias facultades y medios de que dispone el liquidador en el trámite de exención: reclamación de datos, documentos, antecedentes, presupuestos, cuentas de liquidación del ejercicio, etc., además de las facultades que le competen en orden a la inspección e investigación. Más concretamente, creemos que, sin perjuicio de la calificación que a mayor abundamiento haga el liquidador en cada caso, la declaración de exención no debiera hacerse si al documento principal no se acompañan, al menos, los siguientes:

- a) Traslado de la Orden ministerial de clasificación del establecimiento, si bien puede suplirse del modo que veíamos al principio.

- b) Certificación expedida por el propio establecimiento, en otro caso obligado al pago, acreditativa del carácter gratuito del cargo de patrono o representante legal, según sus estatutos, a efectos de la exención.
- c) Certificación expedida por la Junta Provincial de Beneficencia acreditativa de que los patronos del establecimiento de que se trate no perciben por el ejercicio de sus funciones retribución de clase alguna. La razón de reclamar este certificado se encuentra en el hecho de que a dicha Junta corresponde (arts. 99 y siguientes de la Inst. de 14 de marzo de 1899 y 73 y ss. de la de 24 de julio de 1913) el estudio de los presupuestos y el examen y censura de las cuentas de la beneficencia particular, y, por consiguiente, es el organismo que de una manera responsable y con total conocimiento de causa puede resolver de forma práctica y definitiva el problema de la existencia o no de retribución.

Hay, no obstante, un caso en el que no es posible materialmente justificar la clasificación oficial: cuando la transmisión de bienes se haga con destino a la *fundación* de un establecimiento o institución de beneficencia particular o está en trámites su constitución. A nuestro juicio, sin embargo, esto no debe constituir un obstáculo para conceder la exención. El supuesto está previsto en el artículo 28-2 del Reglamento para la aplicación del tipo de favor en la legislación anterior y sustituido éste por la exención total en la vigente, el liquidador podrá concederla cumpliendo las previsiones de dicho artículo de poner 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 sobre las instituciones benéficas de carácter privado. Además, los liquidadores, en todo caso, y los Registradores de la Propiedad y Mercantiles, si se inscriben bienes, deberán cumplir lo previsto en el artículo 15-2 del Texto Refundido, para los supuestos en que se conceden exenciones o reducciones del impuesto. No es obstáculo a la solución que proponemos que el artículo 24 de la Ley General Tributaria no admita la analogía «para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones», pues aquí el hecho imponible es el mismo y no otro al que, por vía analógica, trate de aplicarse la norma fiscal reguladora de un supuesto diferente. Y todo ello, sin entrar en el problema del momento a que ha de referirse el nacimiento legal de las instituciones a que nos venimos refiriendo que, en cuanto a las ordenadas en testamento, si atendemos al artículo 657 del Código civil y a la doctrina de la Resolución de 3 de julio de 1956, se produce automáticamente por el hecho del fallecimiento del testador.

Que nosotros sepamos, ni el T. E. A. C. ni el Tribunal Supremo han tenido ocasión de pronunciarse sobre el problema de la gratuidad como tal, pues los recursos han girado hasta ahora casi exclusivamente sobre una única cuestión: la determinación de quiénes son los verdaderos representantes en los que ha de concurrir el requisito de la gratuidad; algún fallo se ocupa también de precisar el valor que como retribución puede tener la percepción de dietas por asistencia, cuestiones ambas de las que nos ocuparemos más adelante. A nivel provincial, en cambio, es de destacar la Resolución del T. E. A. de Córdoba de 29 de mayo de 1972, de cuya doctrina, por supuesto, disentimos, pero a la que, independientemente de la solución que da al problema, no puede negársele el mérito de haber planteado de manera frontal esta difícil cuestión de la prueba del requisito de la gratuidad. Este acuerdo considera que la gratuidad del cargo de patrono, que resulta de los estatutos y de la certificación en este sentido presentada por la entidad recurrente, «es suficiente a los efectos de la exención fiscal, sin que sea posible investigar si de alguna forma, más o menos clara, en los presupuestos de la institución existen partidas o conceptos que puedan suponer remuneraciones para esos cargos que desvirtúen la gratuidad que se expresa en su desempeño».

Creemos haber probado, en lo que ha quedado expuesto, que la prueba del requisito de la gratuidad es difícil, pero no podemos aceptar que es imposible, como entiende el fallo transcrito. Como, por otra parte, dicho fallo desconoce totalmente la Circular 2/1965 que hemos comentado y el rígido o estricto criterio interpretativo que de la misma se deduce, nuestro esquema mental no queda suficientemente perfilado si no hacemos referencia a un problema que puede tener—y tiene, de hecho—un alcance más general que la cuestión que hemos planteado, pero a cuyo brevísimo examen no renunciamos porque su solución está íntimamente ligada a nuestro caso. Nos referimos al valor que puedan tener las circulares administrativas en la parcela tributaria.

REFERENCIA AL VALOR DE LAS CIRCULARES ADMINISTRATIVAS EN EL ORDEN TRIBUTARIO

No vamos a pretender un estudio detenido de las muchas cuestiones que el tema suscita—fuentes del Derecho Administrativo, división de poderes, potestad reglamentaria, legislación delegada, etc.—, sino simplemente introducirnos en la materia, articulando los puntos de vista de autores de reconocido prestigio, en cuanto puede servir a la finalidad práctica que pretendemos.

Como es bien sabido, la regla jurídico-administrativa brota no sólo de la Ley, suprema expresión del orden jurídico, sino también de los preceptos administrativos que se exteriorizan de muy variada forma: desde el Decreto a la Orden ministerial, pasando por la simple Orden, el Reglamento, la Instrucción, la Circular, etc. Estos preceptos emanan no sólo del Jefe del Estado y los Ministros, sino también de las autoridades subordinadas, organismos territoriales y autárquicos (16), y son prueba evidente de la invasión por el poder ejecutivo de esferas que, en el esquema clásico de la división de poderes, corresponden al poder legislativo. La quiebra del principio de la independencia de poderes es algo más que un hecho: es la consecuencia de la introducción, cada vez más acusada, del factor técnico en la Administración. Como dice JOSÉ MARÍA MARTÍN OVIEDO (17), los poderes constituidos se han hecho más flexibles y uno de los aspectos más característicos de esta tendencia es el de la apropiación por la Administración de poderes legislativos. En efecto, vemos que en la concepción tradicional propia del Estado constitucional, la potestad reglamentaria se considera una facultad del legislativo, si bien puede ser delegada en el poder ejecutivo—tesis clásica en nuestra patria de SANTAMARÍA DE PAREDES—. Hoy, sin embargo, son mayoría los que opinan que el derecho de hacer reglamentos, además de ser históricamente anterior al poder legislativo, no pertenece ni siquiera naturalmente al mismo, sino al ejecutivo como encargado de ejecutar las leyes, aparte de que sólo el Soberano puede hacer tal delegación y el poder legislativo no lo es (18).

GARRIDO FALLA (19) señala dos tipos de disposiciones emanadas del poder ejecutivo: las que tienen fuerza de ley y los reglamentos. Las primeras pueden estar dictadas por expresa delegación del poder legislativo (leyes delegadas) o por razones de urgencia (Decretos-Leyes). La Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, Texto Refundido de 26 de julio de 1957, prevé, desde luego, la posibilidad de las delegaciones administrativas (art. 10-8) y en materia fiscal lo hace el artículo 11 de la L. G. T. Las disposiciones del poder ejecutivo con fuerza de ley son excepcionales y suponen una verdadera sustitución del poder legislativo. En cambio, los Reglamentos son la consecuencia de la competencia propia que el ordenamiento jurídico concede a la Administración, lo cual se justifica por la composición política y no técnica de las Cámaras le-

(16) Véase CARLOS GARCÍA OVIEDO, *Derecho administrativo*, 3.^a edición, páginas 38 y 76, Sevilla, 1951.

(17) «Significado y valor de los Textos Refundidos», en *Suma de Leyes Tributarias*, pág. 21, Madrid, 1969.

(18) GARCÍA OVIEDO, *ob. cit.*, pág. 76.

(19) *Tratado de Derecho administrativo*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1958, vol. I, págs. 224 a 245.

gislativas, por la necesaria movilidad de las normas administrativas que reclaman medios fáciles de derogación y sustitución por otras sin estar sujetas al corsé formal que la ley implica, por la amplia esfera discrecional del ejecutivo, etc., y tiene su fundamento jurídico bien en la tesis de la delegación de poderes—que tiene el peligro de confundir los reglamentos administrativos con la legislación delegada—, bien en la tesis de los poderes propios.

Lo cierto es que, en el orden positivo legal en España, la potestad reglamentaria es tan amplia que compete no sólo al Jefe del Estado—ya en la Ley de Administración Central del Estado de 30 de enero de 1938, artículo 17—, sino también a los Ministros—artículo 143 de la Ley de Régimen Jurídico—, como a las autoridades y organismos inferiores al Ministro—artículo 23 de la Ley de Régimen Jurídico—. Es decir, desde un punto de vista formal, el Reglamento puede tener rango de Decreto del Jefe del Estado, de Orden de las Comisiones delegadas del Gobierno, de Ordenes ministeriales y de disposiciones de autoridades y órganos inferiores.

Pues bien, ¿qué valor, como fuente del Derecho, tienen las llamadas instrucciones y circulares en la terminología administrativa? GARRIDO FALLA (20) no las estima como propia fuente del Derecho, sino como directivas de actuación cuyos efectos jurídicos están conectados al deber de obediencia del inferior jerárquico respecto de su superior, pero sin que modifiquen situaciones jurídicas individuales ni vinculen al ciudadano ni a los magistrados y funcionarios que no sean inferiores jerárquicos de la autoridad que las dicta. Por esta razón, ORTIZ DÍAZ (21) considera que las circulares o instrucciones que contengan preceptos que no sean medidas de orden interno deben poder ser impugnadas ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

GARCÍA DE ENTERRÍA (22) se ocupa particularmente del problema del control judicial de los actos administrativos ilegales destacando cómo ya el artículo 7.º de la Ley Orgánica del Poder Judicial de 1870 dispuso que «no podrán los Jueces, Magistrados y Tribunales aplicar los reglamentos generales, provinciales o locales u otras disposiciones de cualquier clase que sean que estén en desacuerdo con las leyes», precepto recogido en los artículos 26 y 28 de la Ley de Régimen Jurídico, en el artículo 14 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1957 y elevado a rango constitucional en el artículo 41 de la Ley Orgánica del Estado de 10 de enero de 1967, ratificándose la nulidad de pleno derecho

(20) *Obra citada*, pág. 244.

(21) Citado por GARRIDO FALLA en la *obra citada*, nota 67.

(22) *Legislación delegada, potestad reglamentaria y control judicial*, Tecnos, Madrid, 1970, págs. 10 y sigs.

de las disposiciones administrativas contrarias a las leyes. Normas todas que tienen su traducción fiscal en el artículo 19 de la L. G. T.

Ahora bien, la vinculación de los funcionarios administrativos al contenido de disposiciones ilegales es, en la práctica, una consecuencia del principio de subordinación jerárquica (23). Don FEDERICO BAS Y RIVAS reconoció (24) que la aplicación de exenciones y bonificaciones deja en el aire la interrogante del modo de actuar de los órganos de gestión e incluso de los Tribunales Económico-Administrativos, resaltando que el principio de subordinación y jerarquía es algo que todo funcionario tiene que acatar a ciegas. El artículo 2.º del Decreto de 31 de diciembre de 1941 estableció la obligatoriedad para los organismos y funcionarios dependientes del Ministerio de Hacienda de las disposiciones, resoluciones y circulares insertas en el *Boletín Oficial del Ministerio*. Estamos de acuerdo con GARCÍA DE ENTERRÍA en que esta norma no puede ser mantenida, no sólo a la vista del artículo 18 de la L. G. T., que señala (25) y que impone la publicación en el *Boletín Oficial del Estado*, sino también porque esa publicación es presupuesto de las fuentes formales del Derecho tributario (art. 9-d) L. G. T.) y de las disposiciones administrativas en general (arts. 23 y 29 de la Ley de Régimen Jurídico). Faltando el requisito de la publicación es obvio que se priva a las circulares de naturaleza normativa (art. 132 de la Ley de Procedimiento; en el art. 29 de la Ley de Régimen Jurídico se dice literalmente: «para que produzcan efectos jurídicos de carácter general...»). Pero, como reconoce el mismo autor, las circulares e instrucciones tienen un valor interno que consagra el artículo 7.º de la Ley de Procedimiento Administrativo («Los órganos superiores podrán dirigir, con carácter general, la actividad de los inferiores mediante instrucciones y circulares») y el artículo 18 de la Ley de Régimen Jurídico («Los Subsecretarios y Directores Generales, en cuanto se refiere a la organización interna de los servicios dependientes de los mismos, podrán dictar circulares e instrucciones»). Y existe una jurisprudencia del T. E. A. C., bastante reiterada, que afirma la vinculación de los Tribunales Económico-Administrativos a criterios interpretativos jerárquicos (acuerdos de 6 de marzo de 1968, 28 y 29 de de enero, 19 de febrero, 4 de junio y 15 de octubre de 1969).

Más concretamente se plantea el valor de las circulares administrativas

(23) El Decreto de 7 de febrero de 1964, que aprobó la Ley articulada de funcionarios civiles del Estado, dice en su artículo 79: «Los funcionarios deben respeto y obediencia a las autoridades y superiores jerárquicos, acatar sus órdenes con exacta disciplina...»

(24) *Obra citada*, vol. I, pág. 63.

(25) *Obra citada*, pág. 16, nota 19.

en materia tributaria MATÍAS CORTÉS DOMÍNGUEZ (26), considerando que es importante distinguir la circular de las normas reglamentarias, pues éstas tienen un carácter normativo de que carecen las primeras. De aquí que la circular haya de encuadrarse en el artículo 18 de la L. G. T. La circular no crea derechos para el ciudadano, pero obliga al funcionario que no puede negarse a la aplicación de la misma. Vincula a los órganos de la Administración y es útil para aclarar puntos confusos de la Ley tributaria, cumpliendo esencialmente una función interpretativa. El peligro reside en que la circular incluya verdaderas normas jurídicas, peligro que se acentúa, según CORTÉS DOMÍNGUEZ, ante la posibilidad de inclusión de las disposiciones administrativas en el *Boletín Oficial del Estado*, pues, si bien la publicidad es una garantía para el contribuyente que conocerá la interpretación que se va a dar a las normas tributarias, esa facultad interpretativa, de fácil manejo, puede ser utilizada para llevar a cabo modificaciones en otro caso de más complicado trámite. De cualquier manera, no puede desconocerse la importancia de la circular en este sentido que muestra «la opinión» de la Administración sobre el alcance o sentido de la norma tributaria, lo cual supondrá, en la mayoría de los casos, la interpretación que de hecho se dé a la misma.

A la vista de lo que queda dicho, parece oportuno intentar un resumen de conclusiones que nos sirvan por lo menos de punto de partida en el problema:

- 1.^a Las Circulares de la Dirección General de lo Contencioso y, en general, las del Ministerio de Hacienda no son fuentes del Derecho tributario, pues no están reconocidas como tales en el artículo 9.º de la L. G. T.
- 2.^a Tratándose de disposiciones interpretativas o aclaratorias en materia tributaria, se requiere que estén dictadas por el Ministro de Hacienda mediante Orden publicada en el *Boletín Oficial del Estado* (art. 18-1 de la L. G. T.).
- 3.^a Estas disposiciones, sin embargo, sólo son de obligado acatamiento para los órganos de gestión de la Administración pública (art. 18-2 de la L. G. T.).
- 4.^a Dichas circulares tienen un carácter eminentemente interno (27) y, en este sentido, vinculan al inferior respecto de su superior jerárquico.
- 5.^a La posibilidad de que los Subsecretarios y Directores Generales, además del Ministro, dicten disposiciones en forma de instruc-

(26) *Obra citada*, págs. 87 y sigs.

(27) La Circular de la Dirección General de lo Contencioso de 3 de febrero de 1959 para la aplicación del Concordato es de naturaleza y obligatoriedad exclusivamente internas, no publicada oficialmente (Sentencia T. S. 28-12-1960).

ciones y circulares está reconocida por la Ley de Procedimiento Administrativo (art. 7.º) y por la Ley de Régimen Jurídico (artículo 18).

- 6.ª El T. E. A. C. considera que los Tribunales Económico-Administrativos están vinculados a criterios interpretativos jerárquicos manifestados en acuerdos publicados en el *Boletín Oficial del Ministerio de Hacienda* (28).

Pues bien, la pregunta que nosotros nos formulamos es la siguiente: ¿qué posibilidad existe para los Tribunales Económico-Administrativos de escapar a los criterios interpretativos que le vengan impuestos en virtud del principio de subordinación jerárquica? No quisiéramos llegar a una solución rígida o absoluta, pero, sin perjuicio de reconocer con GARCÍA DE ENTERRÍA (29), por un lado, el carácter convencional de la propia terminología de estos «tribunales» como órganos de «jurisdicción» y, por otro lado, que, en cuanto a su función de resolución de recursos, no están insertos en ninguna línea jerárquica, creemos que hay algunos aspectos en la problemática de estos Tribunales que es oportuno destacar, como son, entre otros:

a) El hecho excepcional de moverse en la vía administrativa, pues, salvo en materia tributaria, sólo cabe la reposición como recurso previo al contencioso-administrativo.

b) La naturaleza esencialmente técnica del problema que han de resolver: controversia entre la Hacienda Pública y el contribuyente, motivada por discrepancias en la concreta aplicación de un precepto fiscal.

c) La composición de los mismos: el T. E. A. C. un Presidente, un Vicepresidente, un Secretario General y seis Vocales nombrados por Decreto, a propuesta del Ministro de Hacienda, «entre funcionarios procedentes de algunos de los Cuerpos *dependientes* de dicho Ministerio»; los T. E. A. P. un Presidente, que lo es el Delegado de Hacienda, y tres Vocals que son el Interventor de Hacienda, el Jefe de la dependencia a la que corresponda el acto administrativo reclamado y un Abogado del Estado con funciones de Secretario Vocal-Ponente (arts. 13 y 17 del Reglamento de Procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas de 26 de noviembre de 1959 y Decreto 11-1-68).

d) El carácter de delegación permanente del Ministerio de Hacienda que les corresponde en algunas funciones (véase, por ejemplo, en materia

(28) La Sentencia de 21 de marzo de 1966, al rechazar la aplicación al caso debatido de la Circular de la Dirección General de lo Contencioso de 25 de enero de 1960, por estimar que no era contemplado en la misma, dice que ello es «aparte del rango y jerarquía que debe tener en orden a la aplicación de las disposiciones legales».

(29) *Obra citada*, pág. 17, nota 22.

de condonación de multas el art. 250-1 del Reglamento de 1959, sin perjuicio del art. 10 de la L. G. T.; también pueden verse los arts. 142-1 y 2 y 218-7 del mismo Reglamento).

e) Las amplias facultades que les competen para acordar la práctica de pruebas, hayan sido o no propuestas, con la particularidad de que pueden hacerlo incluso después de concluida la fase probatoria (arts. 20-3 y 99-3 del Reglamento de Procedimiento y 168 de la L. G. T.).

f) La circunstancia de que, en caso de existencia de disconformidad sistemática entre las resoluciones de los Gestores y los fallos del Tribunal Central, es el Ministro de Hacienda, con audiencia del Director General respectivo, el encargado de dictar la oportuna disposición de carácter general con el fin de que no se rompa la unidad de criterio en la dirección de los asuntos económico-administrativos (art. 104-3 del Reglamento de Procedimiento).

Es de destacar, además, que dada la mayor o menor espontaneidad con que se producen los órganos superiores al dirigir con carácter general la actividad de los inferiores o llevar a cabo la organización de los servicios que de ellos dependen o fijar la unidad de criterio que debe seguirse en la dirección de los asuntos económico-administrativos o dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias, según lo dicho, pueden distinguirse—cosa que hacemos sin ningún propósito clasificatorio—dos tipos de circulares: en las primeras, haciendo uso de facultades que le resultan directamente de preceptos como los reiteradamente citados, el órgano superior actúa por propia iniciativa; en las segundas, el órgano superior actúa a virtud de requerimiento o consulta del inferior.

La Circular 2/1965 que hemos venido comentando pertenece al segundo grupo. En efecto, según el artículo 146-3.^a del Reglamento corresponde a la Dirección General de lo Contencioso del Estado, entre otras atribuciones, «resolver las consultas de carácter general sobre aplicación de las disposiciones» de dicho Reglamento, precepto que, a nuestro juicio, además de ser perfectamente compatible con el artículo 10 de la L. G. T., que encomienda taxativamente al Legislativo la regulación de determinadas materias, está refrendado por la Ley de Régimen Jurídico en su artículo 16-6 que concede a los Directores Generales, entre otras, «las atribuciones que les señalan las Leyes y Reglamentos».

El alcance de esta fijación de doctrina con carácter general hecha por el Centro Directivo, aparece menos visible por tratarse de determinar el valor de un término de Derecho privado, como es la gratuidad en nuestro caso. Pero es de una trascendencia práctica indudable si lo trasladamos al terreno más tangible de los números: así, en la Circular 5/1962 cuando declaró, con referencia a la legislación anterior, que los préstamos hipotecarios que otorguen las Cajas de Ahorro debían liquidarse al tipo

del 1,20 por 100 establecido por el número 40 de la Tarifa y no al 0,50 por 100 del número 8 aplicable a las adquisiciones de la beneficencia particular; o cuando, lisa y llanamente, superando criterios interpretativos contradictorios, la Circular 5/1966 declara que las adjudicaciones expresas y tácitas que se produzcan en materia de sociedades se liquidan como transmisiones onerosas; o en los varios supuestos en que la propia Circular 2/1965 comentada declara que debe aplicarse un determinado número de la tarifa y no otro, etc.

EL PROBLEMA EN LAS CAJAS DE AHORRO POPULAR: EL ARTICULO 5.º DE SUS ESTATUTOS; QUIENES SON SUS VERDADEROS REPRESENTANTES LEGALES; EL DIRECTOR-GERENTE Y EL PATRONO-GERENTE

Las Cajas de Ahorro o, más exactamente, las Cajas Generales de Ahorro Popular son instituciones benéfico-sociales, de Patronato oficial o privado, regidas por Juntas o Consejos de actuación gratuita, según los artículos 1.º y 2.º de su Estatuto, aprobado por Decreto de 14 de marzo de 1933, y sometidas hoy al Protectorado del Ministerio de Hacienda.

Antes de seguir adelante, nos parece oportuno transcribir el artículo 5.º de dichos Estatutos, que dice así:

«Art. 5.º Disfrutarán de las mismas exenciones fiscales presentes y futuras que alcancen a las Entidades benéficas, así como de las demás prerrogativas legales que a éstas correspondan o se les confieran.

De consiguiente, estarán exentas de la contribución territorial e industrial y sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria; del *impuesto de Derechos reales* y del Timbre; del impuesto sobre pagos y del que grava los bienes de las personas jurídicas.

La exención se extenderá a los arbitrios provinciales y municipales, respecto a las operaciones anejas a las Cajas Generales de Ahorros; sus anuncios y rótulos y a los bienes y fincas de su pertenencia afectos al servicio de las mismas o, en su caso, a la parte de los inmuebles que no produzcan renta por ocuparla para sus fines sociales la Institución propietaria.»

Por el sencillo y nada jurídico procedimiento de tomar de la Ley lo que beneficia y rechazar lo que, en este caso, beneficia también, pero menos, ya antes de la vigencia de la actual legislación se planteó el

problema de la exención de las Cajas de Ahorro del impuesto de Derechos reales. Olvidando, claro está, la verdadera relación en que se encuentran los dos primeros párrafos del artículo transcrito, que no pueden ser tomados aisladamente. Pues no ofrece ninguna duda que el texto de referencia empieza por afirmar un propósito del legislador, de orden puramente programático y, como veremos más adelante, no siempre cumplido: conceder a las Cajas de Ahorro las mismas exenciones fiscales o beneficios fiscales que se otorguen a las entidades benéficas. A continuación enumera una serie de figuras impositivas de cuya exención pueden beneficiarse las Cajas de Ahorro, siempre que previamente dicha exención o beneficio fiscal de que se trate haya sido concedido a las entidades benéficas. A nuestro juicio, esto no ofrece ninguna duda. Con la particularidad de que dicha lista, no obstante su aparente carácter cerrado si nos atenemos a la literalidad del proyecto, es, por el contrario, meramente ejemplificativa, ya que la posibilidad del beneficio fiscal no se agota, según el propio Estatuto, en las exenciones presentes o actuales desde su fecha de vigencia, sino que alcanza también a las futuras, lo cual, como decimos, convierte forzosamente en abierta aquella relación. Es necesario, por tanto, que en la Ley propia de cada tributo se reconozca el beneficio que si alcanza a las entidades benéficas, se extenderá también a las Cajas de Ahorro, salvo que la misma Ley disponga otra cosa o establezca un régimen específico para las Cajas. Confirmación de cuanto decimos es lo siguiente:

- En relación con la *Contribución territorial rústica y pecuaria*, su Texto Refundido vigente, aprobado por Decreto de 23 de julio de 1966, concede exención subjetiva permanente de la contribución (art. 5.º) a los bienes de los que sean propietarios o usufructuarios los organismos o entidades equiparadas al Estado en su consideración tributaria y en particular a aquellos cuyos bienes están equiparados en dicho orden a los de la Beneficencia General del Estado (núm. 1-f) y al Instituto de Crédito de las Cajas de Ahorro y a las Cajas Generales de Ahorro Popular (núm. 6-g), si bien, el Decreto de 27 de mayo de 1968, modificando determinadas exenciones y bonificaciones en impuestos directos, limita la exención, respecto de estas últimas, a los bienes de su propiedad incluidos en los planes de obras benéfico-sociales aprobados por el Ministerio de Hacienda (núm. 6-g nueva redacción).
- En relación con el *Impuesto General sobre el tráfico de las empresas*, su Texto Refundido, aprobado por Decreto de 29 de diciembre de 1966, en el artículo 24, apartado A, considera como

hecho imponible en general las operaciones y servicios realizados por las Cajas de Ahorro de todo tipo.

- En relación con el *Impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales*, su Texto Refundido, aprobado también por Decreto de 29 de diciembre de 1966, en el artículo 9.º-7 declara exentas de la licencia fiscal del impuesto industrial a las Cajas Generales de Ahorro Popular.
- En relación con el *Impuesto General sobre la renta de sociedades y demás entidades jurídicas*, su Texto Refundido de 23 de diciembre de 1967, en el artículo 9-1-E considera sujetos pasivos de este impuesto a las Cajas de Ahorro, si bien da la consideración de partidas deducibles de los ingresos a las cantidades que inviertan en obras benéfico-sociales con arreglo a las normas legales por que se rigen (art. 17-23) y les concede un tipo especial de favor (art. 51). Y las Sentencias del Tribunal Supremo de 20 de enero, 25 de septiembre y 13 de octubre de 1972—también la de 25 de noviembre de 1972—declara sujetas a tributación a las Cajas de Ahorro por el Impuesto Especial y Transitorio del 10 por 100 sobre los beneficios de las sociedades y demás entidades jurídicas creado por el artículo 12 del Decreto-Ley de 27 de noviembre de 1967, por estimar que, al ser las Cajas de Ahorro sujetos pasivos del Impuesto sobre sociedades y no estar exentas de la obligación de contribuir sobre el mismo (art. 10 del Texto Refundido), también han de estar sujetas a tributación por este impuesto transitorio.
- En relación con la *Contribución territorial urbana* citaremos, en vez de su Texto Refundido de 12 de mayo de 1966, la doctrina de la Sentencia de 25 de enero de 1972 que resumimos así: con referencia a los artículos 8.º y 11 de dicho Texto Refundido, reconociendo que a los Montes de Piedad les alcanza exención total y a las Cajas de Ahorro sólo la bonificación del 95 por 100, puesto que no existen en España entidades que con carácter independiente y personalidad jurídica propia ostenten la denominación de «Monte de Piedad», sino vinculadas con una Caja de Ahorro, la única solución correcta es referir la exención a todas las Cajas que tengan Monte de Piedad, con lo cual, además, se reitera el criterio de la Sentencia de 21 de marzo de 1966.

A la vista del anterior panorama, no ofrece ninguna duda que la lista del artículo 5.º de los Estatutos de las Cajas de Ahorro no puede servir de fundamento para declarar la exención de los impuestos a que se refiere. Pero tampoco ofrece duda la asimilación de las Cajas a los

establecimientos de beneficencia cuando la Ley especial del tributo no haya previsto un régimen específico que es precisamente lo que ocurre con el Impuesto de transmisiones patrimoniales (30). La exención hoy concedida a la beneficencia particular está, como hemos reiterado, condicionada a la prueba del carácter gratuito de los cargos de patrono o representante legal. Si el liquidador estima que se da esta circunstancia, concederá, o mejor dicho declarará la exención, pero no por ser el sujeto pasivo del impuesto una Caja de Ahorro, sino por ser las Cajas establecimientos benéficos; y ello, no en base al artículo 5.º de sus Estatutos Generales, sino en base al artículo 65-1-1.º-c del Texto Refundido del Impuesto de transmisiones. Con referencia a la legislación anterior de tipo de favor, decía don FEDERICO BAS Y RIVAS (31), que al no haberse recogido por la Ley del tributo la exención parcial, es claro que había que estimarla no vigente.

Decíamos más arriba que no siempre ha cumplido el legislador su propósito de otorgar a las Cajas de Ahorro los mismos beneficios fiscales que a las demás entidades benéficas, lo cual creemos que ha quedado patente en el breve esquema que acabamos de hacer sobre la situación de las Cajas respecto de las más importantes figuras impositivas. Tal vez explique esta postura la consideración de las especiales características que rodean a estas instituciones de crédito y ahorro que, nacidas con el loable propósito de combatir la usura y favorecer al pequeño ahorrador, misión que indudablemente han cumplido con celo evidente, al par que desarrollado una encomiástica labor de promoción social en muy distintos órdenes, se han visto desbordadas en su normal ritmo de crecimiento e inevitablemente inmersas, como otras instituciones del orden fiduciario, en las actuales corrientes sobre distribución del crédito, inversión de capitales, atención a sectores de mayor rentabilidad, etc., todo ello, justo es decirlo, sin descuidar su estatutaria obra social, benéfica y cultural, sino al contrario, incrementándola espectacularmente al contar con mayores recursos. La Circular 5/1962, sin querer entrar en el examen de la naturaleza jurídica de las Cajas de Ahorro, advierte que, en todo caso, presentan matices y aun características que las distinguen de las instituciones benéficas propiamente dichas.

La doctrina del T. E. A. C. sobre el reiterado artículo 5.º de los

(30) En cuanto al Impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas, el artículo 49 del T. R. declara exentos el dominio y derechos reales impuestos sobre los mismos que pertenezcan a las personas jurídicas expresadas en el artículo 65-1-1.º, letras a) a p), siempre que los bienes sobre los que recaigan estén exentos en su adquisición del Impuesto General de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de conformidad con dicho precepto.

(31) *Obra citada*, pág. 691 del vol. I.

Estatutos de las Cajas, confirma cuanto acabamos de exponer sobre el mismo y no abriga ninguna duda al respecto:

— En Resoluciones de 17 de junio de 1958 y 21 de abril de 1959, tiene declarado que las disposiciones del Decreto de 14 de marzo de 1933, referentes a exenciones fiscales totales o parciales, hay que subordinarlas, de acuerdo con el artículo 5.º de la Ley de Administración y Contabilidad de 7 de julio de 1911 y el artículo 5.º del Código civil, a lo que sobre la materia declaran las leyes fiscales respectivas que no han podido ser modificadas dado el rango del Decreto citado.

— El mismo Tribunal, en Resoluciones de 31 de enero de 1964 y 7 de mayo de 1965, concretó, a nuestro juicio definitivamente, las razones que impiden pueda prosperar la pretensión de la exención del impuesto apoyada en dicho artículo:

- 1.^a Porque el T. E. A. C. tiene declarado—Resolución de 1 de julio de 1958—que, al interpretar y aplicar el mismo en relación con los beneficios fiscales extensivos y los bienes y fincas de la pertenencia de las Cajas de Ahorro, al servicio de las mismas o, en su caso a la parte de los inmuebles que no produzcan renta por ocuparla para sus fines sociales la institución propietaria, hay que tener en cuenta que la norma, en definitiva, concuerda con la exención que para la Contribución territorial concedió el artículo 14-5.º de la Ley de 29 de diciembre de 1910, por lo que tales requisitos de afección a los fines sociales y falta de productividad de rentas tienen reducida su aplicación, en principio, a los tributos que gravan directamente los bienes o fincas.
- 2.^a Porque el artículo 84 de la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957 autorizó al Ministro de Hacienda para revisar las exenciones y bonificaciones del Impuesto de derechos reales existentes en aquella fecha en virtud de leyes especiales, y lo cierto es que la Ley de 21 de marzo de 1958 no contiene exención alguna en relación con el supuesto examinado y por mandato de su disposición transitoria 4.^a quedaron sin efecto cuantos beneficios no figuran mencionados en la misma Ley, con la única salvedad de los derechos individualmente consolidados al amparo de las disposiciones anteriormente en vigor, que no es el caso del recurso.
- 3.^a Porque tampoco se está en el supuesto de la exención subjetiva a favor de los establecimientos de beneficencia o de instrucción de carácter público sostenidos con fondos del Estado, la Iglesia o Corporaciones locales, establecida por el artículo 3-B-3.º de dicha Ley.

Hemos de aclarar, en primer lugar, que si bien estos fallos lo fueron en relación con supuestos sometidos a la legislación anterior, el fondo de su doctrina es igualmente válido en la vigente, pues se trata, en definitiva, de afirmar la preferente aplicación de la Ley especial del tributo, máxime teniendo en cuenta que la disposición transitoria 2.^a del Texto Refundido vigente reitera la no producción de efectos de las exenciones y reducciones no recogidas en el mismo. Y, en segundo lugar, que la exención hoy concedida a la beneficencia particular—como en la legislación anterior lo era el tipo de favor—es de carácter subjetivo e independiente del destino de los bienes. La misma Resolución citada, de 31 de enero de 1964, declara que no es obstáculo la no consignación en la escritura de compra de la dedicación de los inmuebles adquiridos habida cuenta de que el beneficio fiscal no puede ser suprimido por causa del destino de los bienes, acuerdo que, en este sentido, reitera los de 17 de junio de 1958 y 7 de abril de 1959. Esta segunda aclaración la hacemos porque al afirmar la Resolución antes resumida que no se está en el supuesto de la exención subjetiva a favor de la beneficencia pública, es evidente, habida cuenta la legislación enjuiciada en la misma, que lo que trataba de sentar era simplemente que la beneficencia particular gozaba del tipo de favor y no de la exención total, sin que pretendiera en ese momento entrar en el problema de la naturaleza o alcance del beneficio.

Descartada, pues, la posibilidad de declarar la exención de las Cajas de Ahorro del actual Impuesto de transmisiones en base al artículo 5.º de sus Estatutos, la exención les viene dada, en cambio, por su condición de establecimientos de beneficencia particular siempre que aporten los documentos necesarios de los que resulte, a juicio del liquidador, la gratuidad absoluta de los cargos de patronos o representantes legales. Sobre esto no vamos a insistir ya que fue tratado antes respecto de la beneficencia en general. Pero sí nos parece oportuno referirnos, en último lugar, a algunos aspectos y cuestiones relacionados con la gratuidad como son los siguientes:

1.º *Posible valor que, como retribución, pueden tener las llamadas dietas por asistencia.*—El artículo 2.º de los Estatutos Generales de las Cajas, después de afirmar que estas instituciones están regidas por Juntas o Consejos de actuación gratuita, aclara que «no afectará al carácter gratuito de la gestión la asignación de dietas por asistencia a los miembros de las Juntas, siempre que no excedan de 50 pesetas por sesión plenaria y de 25 pesetas por cada reunión a que concurran de la Comisión permanente». A nuestro juicio, estamos ante un supuesto claro de gastos derivados del ejercicio de la función representativa y no de retri-

bución, razón por la que nos parece plenamente acertada la doctrina del T. E. A. C., que en su acuerdo del 6 de mayo de 1970 estima que el concepto genérico de dietas está definido por el Diccionario de la Academia como «los honorarios que un juez u otro funcionario devengan cada día mientras dure la comisión que se les confíe fuera de su residencia» y, por tanto, no representan una verdadera retribución que quepa incluir en el concepto de aquellas que contempla la Circular 2/1965 de la Dirección General de lo Contencioso, al declarar, en uso de sus facultades interpretativas, que la gratuidad ha de serlo con carácter absoluto, sin que quepa la admisión de gastos de representación u otros análogos, puesto que esta dieta es aquella a que se refiere el artículo 2.º del Estatuto de 14 de marzo de 1933 y constituye una compensación de los meros gastos de traslado y en caso alguno pago efectivo de la gestión encomendada al miembro del Consejo de Administración.

2.º *Quiénes son los verdaderos representantes legales.*—El problema ha surgido precisamente como una consecuencia de las características especiales que hoy rodean a estas instituciones, a las que nos hemos ya referido. El carácter fundamentalmente técnico de muchas de sus actividades ha forzado a separar las funciones de gestión de las propiamente representativas. Al lado de las Juntas de Patronos o Consejos de que habla el Estatuto, se han desarrollado la Junta de Gobierno o Junta restringida, el Patrono Delegado, el Consejo de Dirección, el Director General, el Gerente, el Secretario General, etc. Si bien el artículo 15 de los Estatutos se refiere a los Gerentes o habilitados para el uso de la finca social, no se precisan sus funciones, ni la procedencia de la persona que ejerza tal cargo que, con frecuencia, es desempeñado por alguno de los propios Patronos.

El *Director General o Director Gerente*, tal como suelen configurarlo los Estatutos particulares de estas instituciones, es fundamentalmente, desde el punto de vista jurídico, un gestor, y desde el punto de vista funcional, un técnico al que, excepcionalmente, se encomiendan actividades de carácter representativo. Lógicamente, estas funciones no son propias del cargo, sino que las recibe por delegación del Patronato o de los acuerdos de la Junta General que pueden revocar, en cualquier momento, las facultades concedidas. Esta posibilidad de revocación de las facultades representativas que eventualmente pueden tener los Directores Gerentes, revela, precisamente, a nuestro modo de ver, la verdadera naturaleza de su función que es la de un trabajador por cuenta ajena. Como tal, goza de retribución: la Resolución del T. E. A. C. de 6 de mayo de 1970, dice que el Gerente forma parte del personal técnico de la institución y únicamente al Consejo de Administración corresponden las facultades de

disposición en cuanto a la totalidad de intereses y bienes; el Gerente desempeña las funciones propias de todo Gerente-Factor de cualquier empresa mercantil y, por tanto, se encuentra a la cabeza del personal retribuido que ésta necesita para su propio desenvolvimiento. Esta retribución, sin embargo, no debe ser un obstáculo para conceder la exención del impuesto al establecimiento de beneficencia particular que es la Caja de Ahorros, pues la ley reclama la gratuidad del cargo de patrono o representante legal y el Director Gerente, como acabamos de decir, no lo es. Por esto, nos parece totalmente acertada la doctrina del T. E. A. C., que en sus acuerdos de 3 de julio de 1969 y 20 de mayo de 1970, limita la exigencia del requisito de la gratuidad a quienes está atribuido, según las leyes por las que se rigen tales entidades, la dirección y gobierno de las mismas. Esta doctrina ha sido ratificada por la Sala 3.^a de lo Contencioso del Tribunal Supremo en Sentencia de 27 de abril de 1972. En este fallo se precisan, de forma irrefutable, los argumentos propiamente jurídicos que permiten tanto eliminar de la naturaleza del cargo de Gerente el dato de la representación como fijar las bases para que un determinado órgano pueda ser calificado de representativo. Frente a la declaración habitual en los Estatutos de estas entidades de que el Director Gerente representa a la personalidad jurídica del Consejo de Administración o de la Junta de Patronos, la sentencia advierte la imprecisión técnica de estos preceptos al aludir a la personalidad del Consejo cuando lo cierto es que no cabe atribuirle personalidad jurídica que sólo la ostenta la entidad moral. Para decidir sobre los órganos representativos, hay que atender al mecanismo de formación de la voluntad colectiva del ente social; sólo el órgano autorizado para tomar acuerdos corporativos puede ser calificado de órgano representativo, criterio que contribuye a proyectar más claridad que ningún otro ante cualquier duda que por la redacción poco precisa de algún precepto estatutario se puede producir y que viene a confirmar lo ya expuesto en el sentido de no poder considerar al Director Gerente como verdadero órgano representativo.

El problema, sin embargo, no se agota con lo dicho. Hemos apuntado más arriba que, con frecuencia, el habilitado para el uso de la firma social o el Director Gerente es uno de los patronos o representantes legales, surgiendo así la figura del *Patrono-Gerente*. Si esta segunda función la desempeña también gratuitamente y así se acredita, la exención podrá ser declarada como en los casos normales. Pero si no es así, nos encontramos ante la duda de si se ha cumplido o no el requisito de la gratuidad, pues el patrono no percibe retribución como tal, pero sí como Gerente. Don FEDERICO BAS Y RIVAS (32), aunque no alega razones, da por su-

(32) *Obra citada*, vol. I, pág. 687.

puesto que no puede hablarse de gratuidad del cargo de patrono cuando se goza de retribución en otros cargos anejos. A nuestro juicio, esto es indudable; y lo es por las mismas razones que justifican la exigencia del requisito de la gratuidad como base del beneficio fiscal: la finalidad fundamentalmente altruista, desinteresada, no lucrativa, del establecimiento que no debe verse comprometida por la gestión personalmente interesada de los que encarnan la representación de la persona jurídica en cualquier puesto en que la sirvan.

Descendiendo al terreno de la práctica, sólo nos resta decir que en el caso del Patrono-Director-Gerente el carácter gratuito de esta segunda función puede acreditarse mediante certificación del miembro de la Junta, autorizado para hacerlo o con el refrendo de su Presidente, pues el Secretario a veces no es patrono, ya que, correspondiendo a la Junta el nombramiento de aquél, debe ser dicho órgano el que se responsabilice de la afirmación de gratuidad.

LAS CAJAS PROVINCIALES Y MUNICIPALES

Creemos que merecen un breve comentario por separado, pues presentan algunas particularidades respecto de las Cajas de Ahorro Popular propiamente dichas.

La Ley de Régimen Local de 16 de diciembre de 1950, texto articulado, considera de la competencia general de los Municipios la actividad dirigida a la consecución, entre otros fines: Cajas de Ahorro y Montes de Piedad (art. 101-i), e igualmente de la competencia general de la Provincia, entre otros servicios: instituciones de crédito popular..., Cajas de Ahorro (art. 243-j). Por su parte, el Estatuto de las Cajas de 1933 limitó el uso de las expresiones Caja General de Ahorros o Monte de Piedad, «Nacional», «Provincial» o «Municipal», según los casos, únicamente a las instituciones de ahorro fundadas por el Estado, por las Diputaciones o por los Ayuntamientos.

Estas Cajas, cuando las crea la Diputación o el Ayuntamiento, suele otorgarles personalidad jurídica, con erario y representación independiente de aquéllos. La dirección, inspección y administración se confía a un Consejo del que ordinariamente es Presidente nato el Presidente de la Diputación o Alcalde respectivo y Vocales un número determinado de Concejales o Diputados, según los casos, e impositores muy cualificados. La representación corresponde al Consejo, así como la aprobación de la memoria, balance y cuentas para someterlos a la sanción del Ministerio Protector. Como las demás Cajas, suelen tener un Director Gerente o Jefe Superior de la dependencia que es, esencialmente, un ejecutor de los

acuerdos del Consejo. Todos los cargos del mismo son honoríficos y gratuitos, gratuidad que no se altera por la asignación de pequeñas cantidades para gastos de desplazamiento y asistencia a las reuniones.

Pues bien: como ya reconoció BAS Y RIVAS (33), este tipo de Cajas induce a confusión porque todas las Cajas de Ahorro están reguladas por el Decreto de 1933, debiendo precisamente a este Decreto el que se las considere como establecimientos de beneficencia social. Frente a los establecimientos de la beneficencia general dotados y sostenidos por la Diputación o el Ayuntamiento, estas Cajas nacen por un acto de dotación de la respectiva Corporación, pero se sostienen por sí mismas; y por sus funciones y sus fines y dentro del ámbito de la Provincia o Municipio, son más Cajas de Ahorro Popular, con las especiales características que hoy tienen todas ellas, que establecimientos de beneficencia propiamente dicha.

Con estos breves antecedentes, podemos decir que, desde el punto de vista del Impuesto de transmisiones, estas Cajas deben ser estimadas como verdaderos establecimientos de beneficencia de carácter particular, es decir, como las demás Cajas ya que con ellas tienen su regulación general en el Decreto de 1933, y, por consiguiente, subordinadas en cuanto al goce de la exención al carácter gratuito de los cargos de representantes legales, sin que sea admisible en ningún caso el subterfugio de desempeñar alguno de los representantes legales otros cargos retribuidos, v. gr. Director Gerente, Asesor Jurídico o de otro tipo, etc.

ANTONIO MANZANO SOLANO
Registrador de la Propiedad

Montoro, diciembre de 1972.

(33) *Obra citada*, vol. I, pág. 686.