

Jurisprudencia administrativa del Impuesto de Derechos reales

XL

Compañías de Seguros. Las Sociedades extranjeras que verifiquen operaciones en España han de presentar anualmente el balance al liquidador para apreciar si ha variado su situación; y si no lo hacen, aunque aleguen que continúan operando con el mismo capital, ha de girarse como sanción una liquidación sobre todo el capital de dichas Sociedades, deduciendo aquél con que operen en España.

Conforme al artículo 21 del Reglamento del Impuesto las Sociedades domiciliadas en el extranjero que hagan operaciones en territorio español están obligadas a presentar en las oficinas liquidadoras del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes copia autorizada de sus balances en la forma prevenida en el apartado 2.^º de dicho artículo, con el fin de comprobar si durante el período de tiempo a que aquél se contraiga ha sufrido aumento el capital de tales Sociedades, castigándose en el apartado 3.^º del mismo el incumplimiento del precepto aludido con hacer extensivo al balance de todo el capital de aquéllas el impuesto. La Compañía de Seguros X no ha cumplido con el indicado precepto reglamentario, según consta en los autos, por lo cual ha incurrido en la sanción de que se deja hecho mérito, sin que quepa dar otra interpretación a preceptos tan claros y suponer, como alegaba la Sociedad, que sólo hay obligación de presentar los balances cuando haya aumento de capital, ya que, desde que la presentación se exige para comprobar si ha habido dicho aumento, es indudable que en todo caso es inexcusable. Al ordenarse la práctica de la liquidación como sanción, es impertinente citar como infringi-

do el artículo 44 del Reglamento, según el que, para exigir el impuesto es indispensable un acto que jurídicamente dé lugar a la liquidación, ya que aquí de lo que se trata es de castigar una infracción reglamentaria, conforme a lo prevenido en el Reglamento mismo. Del capital de la Sociedad X, que asciende a 22.378 libras esterlinas, debe deducirse, para girar la liquidación, la cantidad de 180.000 pesetas que aquélla declaró tener destinadas a sus operaciones en España, puesto que ésta fué ya objeto de liquidación y pago del impuesto a su tiempo (sentencia del Tribunal Supremo de 9 de Enero de 1934 confirmando otra del Tribunal Provincial de Madrid de 8 de Noviembre de 1930).

Para fijar el alcance de esta sentencia es preciso tener en cuenta: a) que la Sociedad presentó certificación de la cantidad que de su capital dedicaba a España en 1928, no habiendo presentado otro certificado hasta que fué requerida por la Oficina liquidadora, presentando entonces el balance; b) que la Oficina giró la liquidación sobre la base del saldo a favor de la Dirección general de la Compañía de la cuenta de pagos y cobros; c) que el Tribunal económicoadministrativo anuló dicha liquidación y ordenó girar la confirmada por el Supremo; d) que la Sociedad alega que, según el artículo 21 del vigente Reglamento (análogo al de 1927 que invoca la sentencia), es preciso para que se gire la liquidación que haya un acto liquidable por aumento del capital social o del destinado a España, y tal acto no existe en este caso; todos los años la Sociedad ha presentado sus balances en la Delegación de Hacienda y en la Dirección del Timbre, sin variar ese capital; luego no se debe exigir ese impuesto y han transcurrido veinticinco años en esa forma; luego no hay por qué variarla ahora; esta doctrina no ha prosperado, sino la contraria.

XLI

Denunciantes. Personalidad. Carecen de personalidad para impugnar las resoluciones de la Administración si no les afectan de un modo directo.

El Tribunal Supremo en Sentencia de 4 de Julio de 1923 es-

tablece que los denunciantes no pueden tener otra personalidad que la de agentes de la Administración, y, según el artículo 9 del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, los funcionarios carecen de personalidad para impugnar los acuerdos de la Administración, salvo los casos en que se vulnere directa o indirectamente un derecho que en particular les esté reconocido; el mismo Tribunal Supremo, en sentencias de 21 de Marzo de 1929 y otras, ha declarado que los denunciantes carecen de derecho preexistente a que se impongan las multas, y, por lo tanto, el acuerdo que declara la improcedencia de tales multas no vulnera ningún derecho que les esté reconocido de un modo directo e inmediato; y por ello el denunciante carece de personalidad para impugnar el acuerdo de la Abogacía del Estado, que desestimó su denuncia y declaró la inculpabilidad del denunciado.

(Acuerdo del Tribunal Central de 28 Noviembre 1933.) 98-933.

XLII

1.^º *Instituídos unos herederos usufructuarios de su padre (en cuanto al tercio libre y mejora), al morir uno de ellos, dejando una hija, adquiere la plena propiedad, según la cláusula testamentaria que fijaba esa condición y se transmiten directamente los bienes del abuelo a la nieta, debiendo liquidarse al tipo actual, que es cuando se ha consolidado la nuda propiedad. 2.^º No constituye donación la escritura por la que la madre de la menor cede al hijo del causante (tío de la menor), el usufructo vitalicio de ciertos bienes, sino una cesión onerosa, y así se liquida.*

Caso. D. A. falleció bajo testamento en que legó el remanente del tercio de libre disposición y el tercio de mejora a sus hijos B) y C) en usufructo vitalicio por iguales partes, quedando reservada la nuda propiedad a favor de los hijos de ambos, con la circunstancia de que al fallecer cualquiera de los citados B) y C) sin descendencia, disfrutara de la totalidad del usufructo el superviviente hasta que por su fallecimiento se consolide con la nuda pro-

piedad en sus hijos, o sea en los nietos del causante ; si ambos hijos fallecen sin descendencia, la plena propiedad es para la nuera si no contrae nuevo matrimonio, pues si lo contrajere, pasan los bienes a otros herederos. Muerta la causante se adjudicó el usufructo a los hijos, consignándose que por ser inciertos los nudo propietarios, quedaba aplazado el pago del impuesto de la nuda propiedad. Muerto uno de los hijos, después que su padre, dejando viuda y un hijo (nieto, por tanto, de aquél) y no teniendo sucesión el otro usufructuario, otorgaron escritura pública éste y la viuda del primero en nombre de su hijo, menor de edad, fijando la interpretación de la cláusula referida y estableciendo : que se reconocía a C) el derecho de usufructo vitalicio que recayó en las fincas que se detallaban, no teniendo que constituir fianza y actuando como tal usufructuario durante su vida, y a la muerte de C) se extinguirá el usufructo adquirido por virtud de esa escritura, consolidándose la plena propiedad en los nudo propietarios, no pudiendo, por tanto, C) disponer de modo alguno de esos bienes para después de su muerte ; C) tenía sesenta y cinco años ; el liquidador giró dos liquidaciones : una a cargo de la nieta por herencia por los bienes en pleno dominio, que la misma heredaba de su abuela al fallecer su tío, y otra, por donación a nombre de C) por el derecho de usufructo estimado en el 20 por 100 del valor de los bienes. El Tribunal Provincial acordó que el usufructo a B) y C) se consolidó con la muerte de cada uno con la nuda propiedad, por lo que muerto B), su hija heredaba la plena propiedad de lo que su abuelo la dejó como hija de su padre ; y que no teniendo C) derecho alguno al usufructo, que correspondía a B), al cedérselo su cuñada, nuera del causante, había hecho una donación que como tal se había de liquidar.

El Central mantiene la primera liquidación y revoca la segunda de la cláusula del testamento ; se deduce claramente que A) legó a sus hijos B) y C) determinados bienes en usufructo por mitad y que la nuda propiedad de los mismos quedaba reservada a los hijos que cada usufructuario tuviese al ocurrir su fallecimiento, puesto que hasta entonces no podía saberse si quedaría descendencia y por ello se aplazó, con acierto, la liquidación de la nuda propiedad al fallecer D. A. ; en dichos hijos se consolidaría entonces el usufructo, disponiéndose que en el caso de que B) y C)

falleciesen sin descendencia el sobreviviente disfrutaría el usufructo de todos los bienes hasta su muerte, en cuyo momento se consolidaría con la nuda propiedad en sus hijos (o sea en los hijos del último que falleciese, ya que la condición para que el sobreviviente disfrutase de la totalidad del usufructo consistía en que el otro hermano hubiera fallecido sin dejar descendencia). Fallecido B), dejando una hija, se realizó el hecho que, con arreglo al testamento de doña A., impedía que C), el hermano de aquél, entrase a disfrutar del usufructo de todos los bienes, puesto que ese disfrute total dependía de la condición, que no se ha cumplido, de que B) falleciese sin descendencia, y por ello hay que reconocer que el usufructo que en la mitad de los bienes objeto del legado disfrutó hasta su muerte B) se consolidó al morir éste en su hija, en virtud del testamento de A), adquiriendo así la expresada nieta de su abuela en pleno dominio los bienes de que se trata; la transmisión por la que se ha exigido el impuesto a la nieta por la adquisición por herencia del pleno dominio es la que se acaba de indicar a tenor del testamento e independientemente de la escritura reseñada otorgada por su madre y por su tío, verificando, como es lógico, al tipo debido al parentesco entre la nieta, adquirente y la abuela causante, según la tarifa de 1932 vigente al morir B) y consolidarse el usufructo, y conforme al artículo 57 del Reglamento del impuesto; no se trata, pues, de una transmisión de derechos de B) a su hija, aunque la muerte de B) sea la que determine la adquisición por ésta.

La petición de los interesados de que se gire una liquidación a cargo de C) por reconocimiento de los derechos hereditarios a su favor, es prueba concluyente de que los reclamantes entienden que se ha realizado una transmisión de A) a su nieta, pues si así no fuera, mal podría explicarse la intervención de ésta como otorgante (representada por su madre) en la escritura ni la cesión de derechos estipulada en ella por ser inadmisible se ceda lo que no se tiene; y no hay duda, por lo tanto, que por esa escritura se verificó una transmisión de derechos hereditarios de la nieta, dueña de los derechos transmitidos por su abuelo, a favor de D), siendo preciso determinar si tal transmisión es, según su naturaleza jurídica, una donación o una cesión onerosa. No hay donación, según la escritura, por no deducirse de ella

un acto de verdadera liberalidad, que es lo característico de aquélla a tenor de los artículos 619 y 1.274 del Código civil, y no se dan tampoco las notas de las donaciones remuneratorias a que aluden los artículos 619 y 622 del mismo y, por el contrario, existe la manifestación de los otorgantes de que se proponían dar por terminadas las dudas surgidas en la interpretación del testamento respecto de las personas que habían de gozar del usufructo de los bienes al morir B), de lo que se infiere que no fué la mera liberalidad la que determinó el contrato ni fué gratuita la cesión, aunque no se consignara precio, sino que el interés de ambas partes de evitar litigios y cuestiones al interpretar la cláusula testamentaria es lo que determinó dicha escritura ; debe, pues, calificarse como cesión onerosa y liquidarse por el número 24 de la tarifa de 1932 al 5 por 100, a cargo de C). Este criterio está sancionado por el Tribunal Supremo en Sentencia de 5 de Mayo de 1896 en que dice que el interés de las partes, no la liberalidad, es lo que determina que el contrato no es donación.

(Acuerdo del Tribunal Central de 15 Noviembre 1933.) 101-933.

GABRIEL MAÑUECO,

Abogado del Estado.