

## Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resoluciones de 12 y 26 de enero de 1954 del Tribunal Económico-Administrativo Central.*

En ellas se reitera la doctrina de la de 15 de diciembre de 1953, según la cual el valor asignado por los contratantes para la subasta de fincas hipotecadas, a los efectos del artículo 130 de la Ley Hipotecaria, es valedero para fijar la base liquidable cuando la transmisión tiene lugar entre los mismos contratantes o sus herederos, tiene vigencia incluso en el caso de que el acreedor adquiera la finca como contratante en segunda o ulteriores subastas.

En el número de esta Revista correspondiente a noviembre-diciembre pasado comentamos ampliamente la aludida Resolución de 1953 y, en su consecuencia, creemos excusado nuevo comentario y nos remitimos a las apostillas que allí opusimos a la doctrina del Tribunal Central.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de febrero de 1954.*

EL CONTRATO DE COMISIÓN MERCANTIL POR EL QUE RESULTA NOMBRADA UNA PERSONA AGENTE DE VENTAS DE CIERTA SOCIEDAD, PERCIBIENDO POR ELLO DETERMINADA CANTIDAD SEGÚN ESCALA, NO

ENGENDRA ACTO SUJETO AL IMPUESTO, Y SI EL CONTRATO PRODUJO SUCESIVAS LIQUIDACIONES ANUALES NO ES OBSTÁCULO PARA RECURRIR LA ÚLTIMA EL HABERSE CONFORMADO EL CONTRIBUYENTE CON LAS ANTERIORES.

*Antecedentes:* En documento privado una Empresa contrató con D. J. C. que éste sería agente de ventas de aquélla, cobrando la comisión que se estipuló.

Presentado el documento a liquidación fué liquidado como arrendamiento a cargo de la Sociedad con nota expresiva de las sucesivas presentaciones, a efecto de girar las liquidaciones anuales sobre las respectivas percepciones a que el contrato diciera lugar.

Así se giraron en ingresaron las liquidaciones de varios años hasta la girada en 1952, la cual fué recurrida con fundamento en que, según el número XIV del artículo 5.º y el número 6.º del artículo 6.º del Reglamento del Impuesto, no están sujetos al tributo los contratos por servicios personales cuando ostentan carácter de permanencia y están exentas las entregas de cantidades en metálico que constituyen pago de servicios personales.

El Tribunal Provincial dijo que la calificación jurídica y fiscal se hizo al liquidar el impuesto de la primera anualidad, y que habiendo consentido el contribuyente la primera y sucesivas liquidaciones, no cabía impugnación contra la últimamente practicada en el año 1952.

Apelado el acuerdo, la Empresa reforzó la anterior argumentación diciendo que las sucesivas liquidaciones constituyen actos administrativos autónomos e independientes de las primeras, y el Central resuelve la contienda examinando, en primer lugar, la posibilidad procesal de que contra una liquidación como la impugnada quepa recurso, supuesto que la calificación del acto fué hecha al practicar la primera liquidación y fué consentida por el contribuyente e incluso ratificado el consentimiento al ingresar las sucesivas y precedentes a la ahora impugnada; y después, y ya entrando en el fondo, dilucida si el acto en sí cae dentro del área del impuesto y está sujeto al mismo.

La primera cuestión la resuelve diciendo que sí tiene cauce procesal la reclamación, y la segunda, declarando que el acto no está sujeto al impuesto.

Empieza por afirmar, en cuanto al primer extremo, que para las

liquidaciones anuales fraccionadas del artículo 51 del Reglamento «no existe en dicho precepto, ni en ningún otro, un acto administrativo previo en que se definan o declaren derechos y obligaciones o se sienten pronunciamientos de que sean mera ejecución las liquidaciones anuales sucesivas, sino que, por el contrario, en cada una de dichas liquidaciones, conforme al artículo 126 del Reglamento, se expresan el concepto general del acto o contrato liquidado, número y tipo de la tarifa aplicable», etc., sin más limitación que la de computar en su caso las bases que ya hubieran tributado, «y, por tanto, es de concluir que todos los pronunciamientos contenidos en el acto administrativo son impugnables», de acuerdo con las normas del Reglamento de procedimiento económico-administrativo.

A ello no se opone, sigue diciendo el Central, la norma del artículo 4.º, número 5.º, de la Ley procesal de lo Contencioso-administrativo de 8 de febrero de 1952, al decir que no corresponde a los Tribunales de esa jurisdicción el conocimiento de «las resoluciones que sean reproducción de otras que hayan causado estado y no hayan sido recurridas y las confirmatorias de acuerdos anteriores consentidos», porque en «dicha exclusión no están comprendidas las resoluciones administrativas que no se limitan a reproducir o confirmar otras anteriores firmes, sino que amplían o restringen sus términos o modifican su contenido, ni las que contienen declaraciones o liquidaciones distintas». Y tampoco se opone a esta conclusión el principio o norma de que «nadie puede ir contra sus propios actos», porque ese principio es específicamente propio de la materia contractual o privada y no cabe admitirlo cuando se trata de relaciones o actos futuros de naturaleza jurídico-fiscal.

Por lo que al fondo respecta, es de notar que el contrato en cuestión debe ser calificado de comisión mercantil, definida como una especie de mandato en el artículo 224 del Código de Comercio, que no está típicamente comprendida entre los actos sujetos al impuesto detallados en el artículo 2.º de la Ley y que únicamente en el concepto de servicios personales, coincidente a esos efectos con el contrato de arrendamiento de servicios, podrá ser considerado como contrato sujeto al impuesto y regulado en el apartado 1) del artículo 16 del Reglamento si se dieran los requisitos que en él se señalan, o sea, cuando los servicios personales, sin ostentar carácter de permanencia y excediendo de 20.000 pesetas, se refieran a activida-

des profesionales por tiempo limitado u obra determinada, cuyas circunstancias no concurren en la comisión mercantil de que se trata.

En su consecuencia, el Tribunal da lugar al recurso, anula la liquidación y califica el acto como no sujeto.

*Comentarios:* A la solución de la cuestión de fondo que la Resolución propugna nada tenemos que oponer, ya que la comisión mercantil, como tal, no está sujeta al impuesto, y por lo que hace al arrendamiento de servicios es también claro que, aunque el contrato discutido se calificase como tal, no podría ser sometido al impuesto dadas las características que en él concurren.

Otra cosa es el primer problema planteado y relativo a la admisibilidad del recurso, o sea, dicho de otro modo, la cuestión de si la primera liquidación nace de un acto administrativo propiamente dicho y, por tanto, con todas sus consecuencias reglamentarias, incluso la de que, una vez firme y consentido, es inatacable tanto para el contribuyente como para la misma Administración.

Sobre tal extremo discrepamos del Tribunal Central y vamos a razonar por qué.

En toda liquidación hay dos momentos o dos aspectos perfectamente distinguibles y separables en el proceso de calificación: el primero es el de determinar el concepto jurídico del acto con arreglo a legislación sustantiva que le sea aplicable, y el segundo, el de aplicar al acto así calificado la tarifa, de acuerdo con el Reglamento. Esos dos momentos están claramente acusados en el caso que analizamos al decirle al contribuyente que lo contratado fué un arrendamiento y que al no poderse precisar la base liquidable total desde el primer momento, dada la modalidad del contrato, habría de presentar anualmente el contrato al efecto de precisar las percepciones a que diere lugar y girar las oportunas liquidaciones complementarias. Y dicho está que en ellas no solamente no se rozaba la calificación del contrato, sino que se daba por supuesta e incluso por reafirmada tanto de parte de la Administración como del contribuyente.

Esto supuesto, es perfectamente eficaz y convincente el razonamiento del Tribunal Provincial cuando dice que la *calificación* fué consentida, y en este caso reiteradamente consentida, y por lo mismo no hay términos hábiles, ni en lo económico-administrativo ni en lo contencioso-administrativo, para impugnarla sin que contra

esto tengan valor los argumentos del contribuyente ni los de la Resolución que analizamos.

Dice, en efecto, el contribuyente que las sucesivas liquidaciones son actos administrativos autónomos e independientes de la primera, pero, a poco que se reflexione, se ve claramente que ni es ni puede ser así. No todas; a partir de la primera, nacen y se practican como ineludible consecuencia de la calificación conceptual del acto o contrato y no tienen autonomía y menos independencia de ella. De tal manera ello es así, que sin referirlas a dicha calificación como hijas legítimas carecerían en absoluto de razón de ser.

El argumento de la Resolución examinada tiene aún menos fuerza dialéctica que el que acabamos de analizar. Se reduce a decir, según anotamos antes, que para las liquidaciones anuales, fraccionadas del artículo 51 del Reglamento, no hay en ese precepto ni en ningún otro una definición relativa a que tales liquidaciones sean mera ejecución de un acto administrativo anterior. Esto nos parece que es decir muy poco o no decir nada, porque semejante definición expresa es innecesaria desde el momento en que todo el artículo gira a base de que todas ellas son a cuenta del total ingreso con el que queda gravado el contrato al ser calificado de suministro cuando su cuantía excede de 250.000 pesetas y el ingreso total no puede determinarse desde el primer momento.

Es decir, que el precepto de ese artículo 51 gira siempre sobre la calificación inicial dada al contrato y, al regular las sucesivas liquidaciones anuales, no hace otra cosa que ir precisando los anuales ingresos a cuenta del ingreso total con el que el contrato quedó gravado en fuerza de aquella primera y fundamental calificación dada al contrato.

Esto lo corrobora de modo inequívoco el mismo artículo 51 cuando prevé que al terminar el suministro presente el contribuyente nuevamente el contrato, junto con una certificación en la que «se haga constar la cantidad y el valor de los bienes realmente transmitidos», con el fin de girar «la liquidación complementaria a que en su caso hubiere lugar» o de reconocer «el derecho del interesado a la devolución de lo que en la provisional hubiese pagado de más».

De estas citas y de esta argumentación queda patente con meridiana claridad que esas sucesivas liquidaciones son mera y forzosa consecuencia de la primaria y fundamental calificación dada al contrato, la cual quedó inconvencible, así para la Administración

como para el contribuyente, salvo si la Administración acuerda en tiempo y forma su revisión o el contribuyente la recurre en el plazo reglamentario. Y en cuanto a las ulteriores liquidaciones, llamadas complementarias y provisionales por el propio artículo 51, claro es que serán discutibles, pero su discusión no podrá referirse al *concepto* liquidado, o sea a la calificación del contrato, sino a los elementos secundarios de ellas, como su base, su tipo o cualquier error material o de hecho que en las mismas pueda cometer el liquidador.

Con esto queda contestada también la parte de la argumentación del Tribunal en que invoca el artículo 126 del Reglamento, puesto que aunque es exacto que en toda liquidación se expresa —en la hoja de liquidación— el concepto del acto o contrato, tipo aplicable, etc., no es menos cierto que en las complementarias, y en las provisionales nacidas de una anterior calificación, cual ocurre con las del suministro, se apoyan y parten de una primera calificación y de ella continúan dependientes sin propia sustantividad, a manera de cordón umbilical jurídico-fiscal.

Por fin, en cuanto a este aspecto del problema se refiere, diremos que el argumento, por analogía, del número 5.º del artículo 4.º de la Ley de lo Contencioso-administrativo, no nos parece desdeñable, aunque la Resolución lo subestime, porque si bien es verdad que al excluir de su campo jurisdiccional las resoluciones que hayan causado estado y no hayan sido recurridas y las confirmatorias de acuerdos consentidos, no se refiere a las que las restringen o amplían, también lo es que en nuestro caso, según lo que llevamos razonado, no solamente se parte de una calificación de concepto fiscal consentida, sino que no hay, ni remotamente, ampliación ni restricción ni modificación de la calificación primitiva y consentida.

En lo que al fondo del problema respecta, decimos sencillamente que estamos conformes con la doctrina del Tribunal en que la verdadera calificación que el acto merece es el de comisión mercantil y, como tal, no sujeto al impuesto; pero, añadimos, que supuesta la calificación de arrendamiento dada inicialmente, no vemos con claridad cómo el Tribunal por sí pueda variarla, toda vez que el contribuyente la consintió y que la Administración no ha acordado la revisión prevista en el artículo 141 del Reglamento o, en su caso, la declaración de lesividad a que se refiere la Ley de lo Contencioso-administrativo de 8 de febrero de 1952 en su artículo 7.º.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de febrero de 1954:*

SOLAMENTE TIENE ACCIÓN PARA RECURRIR CONTRA UNA LIQUIDACIÓN LA PERSONA A CUYO CARGO FUÉ GIRADA, AUNQUE EN EL DOCUMENTO SE PACTE QUE SEA EL OTRO CONTRATANTE Y ADQUIRENTE DEL DERECHO EL OBLIGADO AL PAGO, Y ELLO AUN EN EL SUPUESTO DE QUE LA LIQUIDACIÓN DEBIERA HABERSE PRACTICADO A NOMBRE DEL RECURRENTE.

*Antecedentes:* Una Sucursal del Banco de España pactó con D. E. R., éste como comprador de varias fincas gravadas con hipoteca a favor del Banco, que se subrogaba en la obligación de pago de los créditos que la hipoteca garantizaba, sin que tal subrogación implicase extinción ni renovación de tales créditos, los cuales continuarían en las condiciones con que se pactaron, con plena subsistencia de la garantía hipotecaria.

La Abogacía del Estado giró a cargo del Banco de España la pertinente liquidación por el concepto de subrogación de la hipoteca; y, ante ello, el D. E. R. entabló recurso, fundamentando su «personalidad» para recurrir en ser obligado al pago, según lo pactado en la escritura aludida, y apoyando la impugnación en que lo pactado no encierra en modo alguno una modificación de hipoteca, sino una subrogación o sustitución de deudor, implícita en cuanto a la hipoteca en caso de transmisión de la finca hipotecada, tratándose, por tanto, de un acto no sujeto en lo que a la deuda garantizada con la hipoteca se refiere.

El Tribunal Provincial estimó que no era viable la reclamación porque, conforme al artículo 15 del Reglamento de procedimiento, los que pueden promover reclamaciones contra los actos de la Administración son los afectados directamente en sus intereses por esos actos; supuesto que no se daba en el recurrente, ya que la liquidación había sido girada a cargo del Banco de España.

Y en cuanto al fondo, sostuvo la procedencia de la liquidación porque en la escritura existe una asunción de deuda, puesto que el reclamante se hace cargo de las deudas garantizadas por la hipoteca

y el Banco acepta la subrogación en la persona del nuevo deudor, siendo inadmisibile la tesis del recurso, porque para ser viable sería necesario que la finca se hubiese transmitido sin asunción expresa de deuda, y ello engendra un claro negocio jurídico de subrogación, perfecto por el consentimiento del acreedor, conforme al artículo 1.205 del Código civil, que da lugar no a una cancelación de hipoteca y consiguiente sustitución de ésta, sino a un acto liquidable de modificación al amparo del artículo 2.º de la Ley y 13 del Reglamento.

El Tribunal Central insiste en cuanto a la aplicación del citado artículo 15 del Reglamento de procedimiento, en la tesis del inferior sobre carencia de acción, o, como es precepto, dice, de personalidad en razón de que la persona obligada al pago no era el recurrente, sino el Banco de España, cualquiera que fueran los pactos contractuales sobre el particular y las repercusiones que entre las partes pudieran tener en el orden legal contractual, completamente distintas de las que se refieren a la Hacienda, con la cual quien queda ligado es aquel que ante ella aparece como contribuyente, siendo en definitiva el Banco el que tenía capacidad para accionar administrativamente. A lo que añade que, con arreglo al artículo 59 del Reglamento, el impuesto lo satisfará el que adquiera o recobre los bienes o derechos gravados, cualesquiera que sean los pactos que entre sí celebren los contratantes.

*Comentarios:* Diremos solamente que, con arreglo al texto literal de los preceptos citados, la solución que da la Resolución que comentamos no podía ser otra; pero su verdadero sentido es muy dudoso que sea ése, porque, ¿cómo negar que el contratante que se comprometió al pago del impuesto tiene interés, e interés directo, en que al acto se le dé la calificación adecuada?

La tesis contraria a la del Tribunal Central es sostenida por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 4 de octubre de 1944 y ha sido sostenida también por nosotros en esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO al comentar esa Sentencia y algunas Resoluciones del Tribunal Central dictadas con posterioridad a la aludida Sentencia, en las que, no obstante esa doctrina, siguió aquél firme en su criterio.



*Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de noviembre de 1954.*

LA MODIFICACIÓN DE LOS ESTATUTOS DE UNA SOCIEDAD LIMITADA, CUYO CAPITAL ESTABA REPRESENTADO POR ACCIONES, CONVIRTIÉNDOSE EN OTRA, EN LA QUE LAS ACCIONES DESAPARECEN, QUEDANDO REPRESENTADA LA PARTICIPACIÓN ECONÓMICA DE LOS SOCIOS EN UNA DETERMINADA PARTE ALÍCUOTA, VALORADA EN PESETAS, DEL CAPITAL SOCIAL, ENCIERRA EL ACTO LIQUIDABLE DE «TRANSFORMACIÓN».

*Antecedentes:* Constituida una Sociedad de responsabilidad limitada con un capital representado por 1.200 acciones, fué acordada posteriormente la supresión de tales acciones y la fijación del haber de cada socio en un tanto por ciento, valorado en pesetas, del capital social, haciendo constar en la correspondiente escritura que, como consecuencia de la supresión, quedaban sin efecto cuantos artículos de los Estatutos hacían referencia a dichas acciones y que debería entenderse en adelante que el concepto «accionistas» quedaba sustituido por el de «socios».

La escritura fué liquidada como transformación de Sociedad y recurrida tal calificación alegando que la supresión de acciones en una Sociedad de responsabilidad limitada no supone modificación o transformación alguna, y que si se examinan los casos que el Reglamento determina como de transformación de Sociedad se ve que no guardan ni relación ni paridad con el discutido, puesto que no ha habido cambio de naturaleza, al ser siempre mercantil, ni ha cambiado su objeto ni su forma; ya que en todo momento ha sido de las llamadas de responsabilidad limitada, es decir, que ésta queda referida, como ocurre en las anónimas, a la cantidad que los socios aportaron, y que la existencia o no de las acciones no es el elemento distintivo y diferencial entre las anónimas y las comanditarias. Además, se dice, con arreglo a la legislación extranjera, se ve que es permitida en las sociedades de responsabilidad limitada la incorporación de las participaciones a un título negociable, que es el justificante de los derechos de socio, y, por fin, que las Juntas de socios en ambas clases de Sociedad es análoga en su constitución y funcionamiento.

El Tribunal Provincial desestimó el recurso y confirmó la liquidación diciendo que la supresión de las acciones constituye la modificación de una de sus condiciones esenciales y, por ello, una novación de contrato, con arreglo al artículo 1.203 del Código civil, siendo confirmado el acuerdo por el Central.

La Sala confirma también dicha tesis y argumenta diciendo que la diferencia entre la forma de una Sociedad que tenga su capital representado por acciones y la de otra que lo tenga constituido por participaciones de los socios, no representadas por títulos de ninguna clase, son tan evidentes como sustanciales, puesto que las acciones son transmisibles y negociables en Bolsa sin necesidad de la conformidad de la Sociedad ni de los restantes accionistas, lo que no ocurre en la Sociedad Limitada cuyo capital está dividido en participaciones a los socios, sin que éstas estén incorporadas a ningún título transmisible o negociable y en las que, por tanto, la enajenación o transmisión sólo puede tener lugar por escritura pública, lo que implica que falta en esta clase de sociedades la libre transmisibilidad a la cualidad de socio mediante el título que se da y es característica de las sociedades constituidas por acciones.

*Comentarios:* Entendemos que debe desecharse de plano el argumento de la novación esgrimido en la primera instancia; y en cuanto a los de la Sentencia reseñada, no nos parecen aplastantes desde el momento en que de los conceptos que implican «transformación», según el apartado 14) del artículo 19 del Reglamento, sólo parece aplicable al caso el referente al «cambio de naturaleza o forma», y es lo cierto que tal cambio no se ve, porque la recurrente, antes y después de suprimir las acciones, siguió siendo de responsabilidad limitada y personalista.

*Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 1954.*

Esta Sentencia estudia el caso de una Empresa que tenía en circulación 40.000 obligaciones hipotecarias del 6 por 100, libre de impuestos, y que, posteriormente, tomó el acuerdo de proceder a la reducción del interés de las mismas al 5 por 100, dejando subsistentes íntegramente las condiciones, plazos y garantías estipuladas al tiempo de la emisión.

Ante la correspondiente escritura, la Oficina liquidadora giró liquidación, concepto «sociedades», número 63 de la Tarifa, como transformación de obligaciones hipotecarias emitidas por sociedades mercantiles o industriales definida en el artículo 20 del Reglamento del Impuesto, siendo confirmada tal calificación fiscal sucesivamente por los Tribunales Provincial y Central, éste en Resolución de 21 de febrero de 1950, y en esta Sentencia por el Tribunal Supremo.

Dado que la indicada Resolución del Central fué comentada por nosotros en esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, nos abstuvimos de tratar nuevamente del caso y nos limitamos a registrar la confirmación de la doctrina por el Tribunal Supremo en la Sentencia a que nos venimos refiriendo.

*Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 1955.*

En 1920 los esposos Astorquia-Zabala adoptaron a don Cipriano Antonio A. G., quien habría de usar los apellidos Astorquia y Zabala.

Fallecido el marido adoptante en 1922, la viuda y madre adoptante otorgó testamento cerrado en 1942, bajo el que murió en 1944; y en él instituyó heredero suyo al don Cipriano Astorquia Zabala—llamado también Antonio—, denominándole «hijo», sin adverbio que denotase la condición de hijo adoptivo de ella. En la inscripción de defunción de dicha señora, según la correspondiente certificación, consta que el óbito se produjo «dejando un hijo llamado Antonio, mayor de edad».

Este, que aparecía nombrado por su madre adoptiva contador-partidor de la herencia, confeccionó el cuaderno particional y, una vez protocolizado, lo presentó en la Oficina liquidadora e hizo declaración negativa sobre cotitularidad de efectos mobiliarios con la causante, designando a ésta escuetamente como su «madre», sin mayor precisión de parentesco.

La Oficina liquidadora giró las correspondientes liquidaciones por el número y tipo correspondientes a hijos legítimos, pero el caso fué objeto de denuncia y consecuencia de ella fué la rectificación de las liquidaciones con las correspondientes sanciones reglamentarias.

Recurridos los actos de la Oficina liquidadora y previas otras

incidencias que no hacen a nuestro objeto, en los que intervino la Dirección General de lo Contencioso, llegó el asunto a la Sala 3.ª.

Dice ésta que lo primero que ha de dilucidarse es si el recurrente tenía o no conocimiento de su condición de hijo adoptivo de la causante cuando presentó el cuaderno particional a la Oficina liquidadora confeccionado por él, como albacea, toda vez que reiteradamente lo niega, y a este efecto hace constar la Sentencia que si bien en el testamento de la señora Zabala no consta mención alguna de la adopción, sí consta ampliamente en el de su marido, en el cual éste instituyó heredera a aquélla y sustituto al adoptado, y además, en las operaciones particionales dichas, confeccionadas por el recurrente, consta que trece de diecisiete bienes inmuebles pertenecían a dicha señora por herencia de su esposo; todo lo cual prueba que tenía pleno conocimiento de su condición de hijo adoptivo cuando presentó el documento particional, puesto que al consignar en él que varios bienes pertenecían a la causante por herencia de su esposo es que conocía el título de procedencia, que no era otro que el testamento del mismo, y al conocerlo supo también, ya que en él se relata ampliamente, el extremo de la adopción.

Además, añade la Sala, la condición de Abogado del reclamante evidencia sin género de duda que, para matricularse y obtener el título de Licenciado, como antes el de Bachiller, tuvo necesariamente que hacer uso de su certificación de nacimiento, en la que constaba la naturaleza de su filiación.

Esto sentado, al omitir en el cuaderno particional presentado al pago del impuesto su condición de hijo adoptivo, sabiéndolo y sabiendo también por su profesión de Abogado y práctico en operaciones particionales el mayor tipo de gravamen que corresponde a los hijos adoptivos en relación con los legítimos, ocultó una circunstancia especial de tal entidad que indujo a error al liquidador y éste aplicó el tipo de 8 por 100 en lugar del 12, que era el que legalmente correspondía.

Rechaza, pues, la Sentencia el recurso en todos sus matices; en cuanto a la imposición de multa con arreglo a los artículos 221 y 227 del Reglamento, dice que son aplicables al caso porque su finalidad es la de sancionar las infracciones cometidas por los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, una de las cuales es, cuando de herencias se trata, la de presentar relación de los herederos con expresión de su parentesco con el causante, y en cuan-

tó a la procedente de no aplicar la bonificación del 3 por 100, también la considera ajustada a derecho, porque tal bonificación la concede el artículo 112 del Reglamento cuando se presentan todos los documentos necesarios para practicar las liquidaciones, mas siempre sobre la base de entenderse por tales las que rectamente procedan, premiando así la Ley no sólo la diligencia, sino la lealtad del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y por documentos los válidamente eficientes para girar las liquidaciones.

*Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de abril de 1955.*

Reitera la doctrina sentada por el mismo en la de 14 de octubre de 1944, en contra del criterio reiteradamente sostenido por el Tribunal Central acerca de si sólo aquél a cuyo nombre está extendida la liquidación es el que tiene acción para recurrir contra ella, conforme dispone el artículo 15 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo.

Dicha Sentencia fué en su día comentada en esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO en sentido favorable a su contenido, opuesto a la tesis del Central, y ahora el Supremo reitera la doctrina diciendo «que la aplicación de los preceptos reguladores del impuesto a la procedente de no aplicar la bonificación del 3 por 100, tampoco, y en su vista decidir que una persona, sin ser la legalmente obligada al pago del tributo, pueda impugnar válidamente el acto administrativo si se alega y demuestra que el mismo ha de serle perjudicial».

*La Redacción.*