

EL DECRETO DE 24 DE OCTUBRE DE 1952 «SOBRE EL ALCANCE DE LA IMPOSICION POR LA TARIFA I DE LA CONTRIBUCION SOBRE LAS UTILIDADES DE LA RIQUEZA MOBILIARIA»

En el «Boletín Oficial del Estado» del día 9 de noviembre de 1952 aparece publicado el Decreto del Ministerio de Hacienda de 24 de octubre anterior, bajo la misma rúbrica que sirve de cabecera a este comentario.

El Decreto, literalmente transcrito, dice así:

En su preámbulo,

La Ley reguladora de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria establece, en su artículo primero, como uno de los conceptos fundamentales de imposición, "las utilidades que sin el concurso del capital se obtengan en recompensa de servicios o de trabajos personales". Este concepto impositivo se desenvuelve y regula en la Tarifa primera de dicha contribución, la que concretamente señala como utilidades gravables "los sueldos, sobresueldos, honorarios, retribuciones, gratificaciones, premios, pensiones, indemnizaciones y emolumentos de todas clases".

Quedan comprendidas, por tanto, en el gravamen por la Tarifa primera todas las remuneraciones del trabajo personal en sus diversas manifestaciones y cualquiera que sea la modalidad y denominación de las retribuciones.

Sin embargo, es frecuente que, alegando circunstancias especiales que concurren en determinadas utilidades o en sus perceptores, se solicite del Ministerio de Hacienda que queden excluidas del tributo, amparándose en interpretaciones extensivas de los preceptos vigentes, demanda a la que no cabe acceder por oponerse a ello la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, que en su artículo quinto prohíbe la concesión de exenciones, perdones, rebajas o moratorias fiscales no previstas en las leyes.

Por ello se considera conveniente declarar, para general conocimiento, el alcance de la imposición por la Tarifa primera de Utilidades, expresando las exenciones por dicha Tarifa que están en vigor

En su parte dispositiva,

Artículo primero.—*A tenor de lo establecido en el Decreto-Ley de*

15 de diciembre de 1927, están sujetos a tributar por la Tarifa primera de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, en los términos y cuantía previstos en la misma, todas las remuneraciones del trabajo personal, cualquiera que sea su denominación y características, con las solas exenciones establecidas en los preceptos a que se hace referencia en el artículo siguiente.

Artículo segundo.—Gozan de exención por la citada Tarifa primera las utilidades que a continuación se detallan:

Las taxativamente establecidas en la Ley reguladora de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, tal como quedó redactada en este extremo por el artículo 16 del Decreto-Ley de 15 de diciembre de 1927, convalidado por la Ley de 9 de septiembre de 1931.

Los jornales de los obreros y los haberes de las clases de tropa y asimilados, según estableció el Decreto-Ley de 20 de abril de 1931, convalidado con fuerza de Ley por la de 9 de septiembre de 1931.

Las cantidades abonadas en concepto de subsidio familiar y las satisfechas como suplemento de subsidio familiar, al amparo de los dispuesto en la Ley 18 de julio de 1938 y Reglamento de 20 de octubre siguiente, y según lo prescrito por la Ley de 17 de julio de 1951.

Los ingresos por rentas de trabajo que obtengan los titulares de familias numerosas, en las condiciones previstas por el Decreto de 7 de diciembre de 1951.

Reciente, y aún más que reciente actual, es la polémica suscitada en las revistas y publicaciones especializadas y en la prensa periódica de información general por la aparición de la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de junio de 1952, cuya parte dispositiva declaraba que las cantidades satisfechas en concepto de Plus de cargas familiares no estaban sujetas a tributar por la Tarifa I de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria (1).

Por ello la aparición del Decreto que hemos transcrito ha venido probablemente a ligarse en la mente de sus lectores, quizá instintivamente, con el problema de la sujeción o no sujeción del Plus familiar (2) a tri-

(1) El lector encontrará en el número 8 de la REVISTA DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA un comentario de la sentencia firmado por JESÚS GONZÁLEZ PÉREZ. Nosotros mismos nos ocupamos de ella en nuestro trabajo aparecido en el número 7 de la Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública. «El régimen fiscal del Plus de cargas familiares». La abundancia de comentarios de la sentencia nos ahorra ahora las referencias a la misma, salvo las que sean estrictamente necesarias.

(2) Empleamos la nueva denominación dada al antiguo Plus de cargas familiares por la Orden del Ministerio de Trabajo de 16 de octubre de 1952 («Boletín Oficial del Estado» de 18 de octubre de 1952), que modifica en tal sentido los artículos 4, 5, 6, 7, 18, 19, 26, 30 y 32 de la Orden ministerial, orgánica del Plus, de 29 de marzo de 1946.

butación por la Tarifa I. El Decreto ha sido leído, al parecer, buscando cuidadosamente si en sus disposiciones podría hallarse la solución, o un punto de partida para solucionar aquella cuestión; realmente, los preceptos del artículo segundo, en el que se enumeran las exenciones, son claros y están apoyados en disposiciones con rango de Ley, habiendo dado lugar, que nosotros sepamos, a escaso o nulo debate; éste ha surgido, en cambio, al pretender extraer todo su contenido a la declaración del artículo primero, según la cual están sujetas a tributar por Tarifa primera *todas las remuneraciones del trabajo personal, cualquiera que sea su denominación y características*. Y más concretamente, la pregunta inmediatamente hecha es la siguiente: a la vista del Decreto de 24 de octubre de 1952, ¿hay que entender que el Plus familiar está gravado por Utilidades?; ésta es la pregunta a que el presente comentario va a dar un intento de contestación.

El Decreto de 24 de octubre de 1952 ni introduce ni pretende introducir ninguna novedad en el régimen tributario de la Tarifa Primera de Utilidades; su finalidad es —así nos lo dice su preámbulo— *declarar, para general conocimiento, el alcance de la imposición.... expresando las exenciones por dicha Tarifa que están en vigor*, en evitación de que se reiteren ante el Ministerio de Hacienda las solicitudes de exención *amparándose en interpretaciones extensivas de los preceptos vigentes*.

Lo que habrá que indagar entonces, lógicamente, para contestarnos la pregunta que hemos formulado, se desdobra en dos distintas cuestiones íntimamente relacionadas entre sí; son, a saber:

a) Si al no estar incluido el Plus familiar en las exenciones contenidas en la legislación en vigor y resumidas por el artículo segundo del Decreto de 24 de octubre de 1952, hay que entenderlo sujeto a tributación.

b) Si a la solución de que el Plus familiar no está sujeto a tributar por Utilidades, Tarifa primera, se llega en virtud de una interpretación extensiva de las disposiciones vigentes.

Examinémoslas por su orden:

Respecto de la cuestión a), la respuesta, a nuestro modesto entender, es sencilla; el hecho de que el Plus familiar no esté previsto como exento en la legislación que regula el tributo no implica que esté sujeto a tributación.

La Tarifa primera de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria grava, según nos dice el artículo primero, apartado primero, del texto refundido de este impuesto, «las utilidades que, sin el concurso del capital, se obtengan en recompensa de servicios o de trabajos personales»; o, según con todo acierto expresa el Decreto comentado, «*todas las remuneraciones del trabajo personal, cualquiera que sea su*»

denominación y características», y en cuanto no estén expresamente exentos.

Si, por lo tanto, la Tarifa primera grava las remuneraciones, todas las remuneraciones, es evidente que una remuneración necesita de exención expresa para escapar a la acción del tributo; pero, con la misma evidencia, resalta el hecho de que todo aquello que no sea remuneración está *per se* excluido de tributación por este concepto, y no necesita la exención expresa para que ello deba entenderse así. Es el acto fiscal sujeto el que se divide en gravado y exento; pero por encima de esta división está la más amplia de actos sujetos y actos no sujetos, en la inteligencia, claro es, de que los actos no sujetos no necesitan de normas expresas de exención, que, de existir, vendrían a contradecir su propia naturaleza de no sujetos.

Pues bien: creemos que el Plus familiar, por no ser una remuneración (3), es una base no sujeta y que, como tal, no necesita de norma expresa de exención.

Respecto de la cuestión b), esto es, si a la conclusión de que el Plus no está gravado se llega por una interpretación extensiva de las normas vigentes, la contestación ha de ser negativa.

Sería una interpretación extensiva (que, por lo demás, también es difícil rechazar de plano y sin ulterior discusión y con la sola base del artículo quinto de la Ley de Administración y Contabilidad) aquella por virtud de la cual, por ejemplo, se entendiera que al declarar la Ley de 18 de julio de 1938 (4) que el Subsidio familiar no es parte del salario, estableciendo además que los subsidios en ella reconocidos tienen el carácter de mínimos, pudiendo ser mejorados por las empresas y corporaciones (5), e insistir la Ley de 17 de julio de 1951 sobre la exención del tributo de estas superiores percepciones otorgadas voluntariamente, se ha de extraer la consecuencia, que no es nada ilógica, insistimos, de que el Plus familiar, que tiene la misma finalidad y está orientado en el mismo sentido protector de la familia que el Subsidio, goza también de la exención.

Pero es que la posición de que el Plus familiar no está gravado no se apoya en una interpretación extensiva o analógica, sino en una interpretación estricta y literal de las normas vigentes, a la que se llega del siguiente modo, articulándola en forma de silogismo:

La Tarifa primera de Utilidades grava las remuneraciones.

El Plus familiar no es una remuneración.

(3) La afirmación de que el Plus familiar no es una remuneración la hacemos tras de un estudio del concepto de salario en nuestra legislación positiva y de la naturaleza de las percepciones de los que tienen derecho al Plus. Remitimos a nuestro trabajo sobre esta materia en *Revista de Derecho Financiero*, ya citado.

(4) Ley de 18 de julio de 1938, base tercera, apartado segundo.

(5) *Ibid*: Base segunda, apartado cuarto.

Érgo el Plus familiar no está gravado por Utilidades.

Que la Tarifa primera de Utilidades grava las remuneraciones, es una premisa que nadie puede poner en duda, y sobre la que insiste el Decreto de 24 de octubre de 1952 al hablar como sujetas a gravamen de *todas las remuneraciones del trabajo personal*; y que grava *únicamente* las remuneraciones es una conclusión que forzosamente ha de ser extraída *a sensu contrario* y por virtud de la interpretación estricta que siempre han tenido las normas fiscales. Si debe rechazarse el que análogicamente se pretenda ampliar el campo de las exenciones fiscales, con la misma o superior razón se ha de evitar el que por extensión se graven supuestos no previstos por la Ley fiscal.

Que el Plus familiar no es una remuneración, para nosotros, es cosa evidente; por remuneración del trabajo hay que entender la contraprestación que, como consecuencia y en recompensa del mismo, se entrega a quien lo presta; la relación entre el trabajo prestado y la remuneración percibida es la propia de las obligaciones recíprocas. El trabajo ha de ser la causa de remuneración para que ésta pueda ser calificada de tal. Respecto del Plus familiar, hay que negar lisa y llanamente que el trabajo sea la causa de su devengo.

La causa del Plus familiar está constituida por las cargas familiares de su perceptor, y resulta un tanto infantil la réplica de que, esto no obstante, sin una conexión próxima o remota con el trabajo desaparece la posibilidad de que exista la percepción; ello equivale a olvidar la vieja distinción entre causa y ocasión. Mientras que causa es aquello en virtud de lo cual se produce un efecto, ocasión es el *quid* que pone a la causa en condiciones de producir su efecto; tal distinción es ampliamente usada en materia de seguros mercantiles (por ejemplo, el abordaje es la causa del siniestro, y la navegación marítima la ocasión en virtud de la cual la causa pudo operar); y de seguros sociales (el derrumbamiento fortuito de un andamio fué la causa del accidente de trabajo, y el trabajo prestado por cuenta ajena, la ocasión por virtud de la cual aquel efecto pudo producirse). En el mismo sentido, la carga familiar es la causa del Plus familiar, y el trabajo prestado queda meramente como ocasión dada la cual el Plus puede existir. Y precisamente por ello, aparte de otros muchos argumentos que pueden ser esgrimidos, el Plus familiar no trae su causa de trabajo y no puede, en consecuencia, ser considerado como una remuneración.

Establecidas las dos premisas, la conclusión extraída es la única posible.

No creemos que haya sido la intención del Decreto de 24 de octubre de 1952 dar una especie de interpretación auténtica de las normas reguladoras de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria

en el sentido de sujetar a sus preceptos el Plus familiar; por cuanto ha quedado expuesto, en primer lugar, y en segundo, porque si aquella hubiera sido la intención y hubiera al propio tiempo estado claro en el ánimo de sus redactores que el Plus es una remuneración y una remuneración sujeta, nada más lógico ni más claro, para acabar con toda duda, que declararlo terminantemente así. Y en el Decreto no aparece la menor referencia, ni directa ni indirecta, al Plus familiar.

Por otro lado, uno de los argumentos, bien débil por cierto, para mantener la sujeción a gravamen del Plus era el hecho de que, según las normas orgánicas del mismo, el exceso del fondo del Plus, una vez abonados los puntos a los beneficiarios con derecho a él y al tope máximo reglamentariamente autorizado, el exceso se repartía entre todos los productores del centro de trabajo, tuvieran o no derecho al Plus, en proporción a sus salarios (6). Tal razonamiento ha caído hoy por su base, al disponer la Orden ministerial de 16 de octubre de 1952 que «los trabajadores con derecho al Plus familiar lo harán efectivo sin limitación alguna en cuanto al valor del punto» (7), desapareciendo así la posibilidad de que existan remanentes y, por consiguiente, el que una porción de éstos puedan ser percibidos por quienes no tienen cargas familiares.

Es forzoso insistir, además, y aunque ya lo hayamos hecho en otro lugar, sobre el absurdo sistemático que supone el gravamen por Utilidades del Plus familiar en nuestro ordenamiento jurídico; declarada la no sujeción del Subsidio familiar, tanto en sus mínimos reglamentarios como en los aumentos voluntarios que sobre ellos puedan concederse; instaurado de forma orgánica y completa el sistema de desgravaciones y bonificaciones fiscales de las familias numerosas; en pleno vigor la exención de las rentas de trabajo obtenidas por los obreros; recientemente elevado en su cuantía el tope exento de todas las utilidades producto del trabajo personal, resulta por demás anómalo y contraproducente el gravamen de unas percepciones carentes de carácter remuneratorio y otorgadas única y exclusivamente por y como consecuencia directa de las cargas familiares de su perceptor.

MANUEL ALONSO OLEA
Letrado del Consejo de Estado.

(6) Orden de 29 de marzo de 1946, artículo 27: «Cuando el valor del punto sea superior a 30, 45 ó 60 pesetas al mes el exceso se distribuirá entre todos los trabajadores.» Los indicados topes fueron elevados, respectivamente, a 50, 65 y 90 pesetas por la Orden Ministerial de 15 de diciembre de 1950.

(7) Orden de 16 de octubre de 1952, artículo primero; modifica en tal sentido la redacción del artículo 27 de la de 29 de marzo de 1946.