

LOS GRAVAMENES FISCALES DE LAS RENTAS DE TRABAJO Y DE LAS PRESTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

SUMARIO :

- I. Sobre el confusionismo de la técnica y la terminología fiscales.—II. Sobre la llamada «interpretación estricta» de las leyes fiscales.—III. El gravamen de las rentas de trabajo; algún ejemplo de interpretación estricta.—IV. Los riesgos de la retención indirecta.—V. Sobre la verdadera extensión de las bonificaciones fiscales en cuanto a las rentas de trabajo.—VI. Conclusiones.

I. SOBRE EL CONFUSIONISMO DE LA TÉCNICA Y LA TERMINOLOGÍA FISCALES

EL sistema fiscal español es producto de un progresivo aluvión que se ha ido sedimentando en forma totalmente inarmónica y discordante, en definitiva, de cualquier esquema teórico impositivo.»

La anterior observación es una de las que sobre el sistema fiscal español hizo Villar Palasí en el Seminario sobre problemas actuales de la Administración Pública (1). Su opinión, por lo demás, y en este punto concreto, es compartida por la mayoría de los autores que de cerca o de lejos han abordado el problema de nuestra ordenación fiscal.

Si el defecto fuera sólo éste, es decir, si la imperfección de nuestro régimen tributario se redujera a la existencia de un cúmulo inextricable de disposiciones, el mal, con ser grave, no sería realmente alarmante; en último término podía pensarse que un trabajo de índole

(1) El texto de la comunicación presentada al Seminario, en *Revista de Administración Pública*, núm. 4, enero-abril, 1951; págs. 93 a 125.

puramente técnica, como lo es el de una recopilación ordenada de disposiciones o, si se quiere, el de un Código fiscal, podía subsanarlo poniendo orden y claridad donde hoy no existe sino confusión y desorden.

Pero es el caso que sobre la falta de armonía del sistema vienen a montarse defectos de índole mucho más grave; fundamentalmente el carácter regresivo de la imposición, la inexistencia de todo sentido redistribuidor de la renta nacional y la falta de una ordenación técnica precisa y de conjunto que ponga en conexión las directrices fiscales del Ministerio de Hacienda con las de Política Financiera o Política Social a cargo de otros Departamentos Ministeriales (2).

Y ocurre entonces que el defecto que al principio se ha señalado, esto es, el de la inarmonía y discordancia del sistema fiscal, cobra una nueva significación; porque, por lo pronto, dificulta el conocimiento de la realidad tributaria a tal punto que en muchos casos es imposible decir con seguridad — y esto aún después de estudiadas las disposiciones que se creen en vigor — si un determinado concepto está o no sujeto al impuesto y en qué medida lo está. El ejemplo relativamente reciente del pretendido gravamen por la Contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria, tarifa primera, del Plus Familiar, es un caso bien notorio; por no citar otros muchos que todos los días se están suscitando y que dan a muchas ramas del Derecho tributario una inseguridad reñida por completo con lo que desde siempre se ha venido considerando como uno de los principios básicos de una ordenación fiscal, es a saber, el de que el contribuyente sepa en todo momento con claridad y sin demasiadas complicaciones, lo que debe pagar a la Hacienda y por qué concepto está sometido al pago.

Es, sin embargo, imprescindible fundamentar las afirmaciones que acaban de hacerse trayendo a colación con algún detalle un caso en el que aquéllas sean manifiestas; vista la rúbrica de nuestro estu-

(2) VILLAR PALASÍ: loc. cit., págs. 108 a 109. En el mismo sentido Manuel TORRES MARTÍNEZ: *La Coordinación de la Política Económica en España*. Instituto Social León XIII. Madrid, 1953; págs. 38-40, y *La Función Económica de la Política Fiscal*, en *Rev. de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*. Vol. IV, núm. 13, marzo, 1954; págs. 21 a 38.

dio elegimos uno relativo a una prestación de seguridad social; concretamente el del Subsidio Familiar en relación con la tarifa primera de la Contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria.

La Ley constitutiva del Subsidio Familiar (3) contiene dos normas en qué amparar una bonificación fiscal.

Base sexta, punto 6: «El Régimen de Subsidios Familiares gozará de las exenciones fiscales establecidas por el art. 32 de la Ley de 27 de febrero de 1908 para los Seguros sociales.» Esta Ley de 27 de febrero de 1908 es la constitutiva del Instituto Nacional de Previsión y su art. 32 dice que tal organismo «estará exento, por razón de sus operaciones, bienes y valores, de los impuestos de Utilidades y Contribución industrial y territorial, Seguros, Derechos reales y Timbre».

De la simple lectura de estas disposiciones se desprende que se trata de una bonificación fiscal en favor del Instituto Nacional de Previsión como persona jurídica, y que no prejuzgan si las prestaciones que por el mismo se concedan van o no a disfrutar de tales bonificaciones fiscales; el exento de los impuestos es el Instituto, teniendo las normas transcritas como supuesto de hecho el que sea precisamente el Instituto el que venga obligado a pagar los impuestos. Y así se ha entendido siempre por nuestras leyes fiscales bastando para ello consultar cualquiera de las muy numerosas en que se recoge la exención de la Ley de 1908 (4) y en todas las cuales tal exención se mira

(3) Ley 8 de julio de 1938; utilizamos la recopilación *Legislación de Seguridad Social*. Instituto Nacional de Previsión. Tomo I, Madrid, 1953.

(4) *Vid.* En cuanto a los impuestos de derechos reales y sobre los bienes de las personas jurídicas: art. 3.º, apartado 9.º y 51 de la Ley y 6.º, apartado 9.º y 265, apartado c) del Reglamento (Textos refundidos aprobados por Decreto de 7 de noviembre de 1947).

En cuanto a la contribución territorial: Art. 14, apartado 9.º de la Ley de 29 de diciembre de 1910; art. 27, apartado 9.º de la Instrucción de 29 de agosto de 1920, y art. 2.º de la Ley de 29 de julio de 1943.

En cuanto a Utilidades, Tarifa tercera: Disposición 3.º, apartado 5.º del Texto Refundido de 22 de septiembre de 1922.

En cuanto a la contribución industrial: apartado 21 de la tabla de exenciones (Orden de 19 de octubre de 1950).

En cuanto al impuesto del timbre: art. 203, apartado 2.º de la Ley (Texto aprobado por Decreto de 18 de abril de 1932).

para el caso de que fuera el Instituto quien viniera obligado al pago.

Por lo tanto y en suma: de la Base sexta, punto 6, ni se deduce ni puede deducirse que el Subsidio Familiar que se abona por el Instituto, pero que se percibe por los particulares, esté exento de ningún impuesto ni, señaladamente, de la Contribución de utilidades, Tarifa primera.

Base tercera, punto 2: «El Subsidio no es parte del salario y, en consecuencia, no será computado, a ningún efecto, como tal.»

Aquí la postura de la Ley es muy otra: al decir que el subsidio no es parte del salario *a ningún efecto* está dicho que no es parte del salario a efectos fiscales. Y como la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, Tarifa primera, lo que grava son los salarios (los «emolumentos de todas clases», las «utilidades que, sin el concurso del capital, se obtengan en recompensa de servicios o trabajos personales» — más adelante volveremos con más rigor sobre estos textos —) lo que dice la norma que comentamos es que el Subsidio Familiar no está sujeto a tributación por Utilidades, configurando así una bonificación fiscal, no en favor del Instituto Nacional de Previsión —que ya la tiene al amparo de las disposiciones antes comentadas—, sino en favor de las personas, cualesquiera que sean, que perciban el subsidio. Y esto, también, se ha entendido siempre así y buena prueba de ello es que cuando las disposiciones reglamentarias han hablado de esta bonificación fiscal no se han amparado en la Base sexta, sino en la tercera, reiterando y precisando con ligeras variantes su redacción; se pueden aportar numerosas normas; basten las dos que siguen:

«El Subsidio no es parte del salario y, en consecuencia, no será computado, a ningún efecto, como tal, lo mismo cuando la retribución es módulo para las prestaciones de otros Seguros que para los efectos fiscales (5).

«La indemnización por hijos... no estará sujeta a descuento alguno ni se acumulará al sueldo y demás devengos para efectos de tributación por Impuesto de Utilidades» (6).

(5) Decreto de 20 de octubre de 1938, art. 15.

(6) Orden de 10 de febrero de 1943, norma 10.

Y, sin embargo, de aquí arranca la confusión, la Ley de 17 de julio de 1951 expone en su preámbulo que del juego de las leyes de 1908 y 1938 «se deduce claramente que la exención... se halla establecida para el citado Instituto [Nacional de Previsión] como organismo que, a través de la Caja Nacional [de Subsidios Familiares], satisface los subsidios familiares mínimos que la Ley de 18 de julio de 1938 implantó», todo lo cual no puede ser más exacto. Pero — sigue el preámbulo — «no está concedida [la exención] en favor de los perceptores de los mismos (de los subsidios), a quienes es aconsejable se exima expresamente de tributar por la Tarifa primera de la Contribución de Utilidades, en razón al carácter y finalidad en que está inspirado el régimen de subsidios familiares», afirmaciones ya mucho más discutibles, porque si te toman al pie de la letra resulta que:

— Son ilegales los dos preceptos que hemos citado más arriba y los muy numerosos del mismo tenor que declaran que el Subsidio Familiar no está sujeto a tributación.

— Adolecieron de la misma tacha de ilegalidad los infinitos actos administrativos dictados entre 1938 y 1951 no sujetando a tributación el subsidio.

Y es que si no estaba declarada la exención era porque no había que declararla; la pura y simple declaración de que el Subsidio no es parte del salario, basta para sacarla del ámbito del Impuesto de Utilidades sin necesidad de ningún otro tipo de declaración. La Ley de 17 de julio de 1951 quiso conseguir — y consiguió, por supuesto — una alta finalidad de política social: la de acabar con una interpretación rigorista de los organismos fiscales que estaban sujetando a cotización las mejoras que sobre los subsidios mínimos concedían las Corporaciones y Empresas al amparo de la Ley de 1938 (7); pero se apoyó en una línea de razonamiento errónea y sobremanera confusa que ha venido a desnaturalizar por la vía fiscal el carácter del Subsidio Familiar que de ser una percepción no sujeta, ha pasado a ser una

(7) Ley de 18 de julio de 1938, base segunda, punto 4.º: «Los subsidios de este régimen legal tienen el carácter de mínimos y pueden suplementarse por las empresas o corporaciones que hayan concedido o concedan otros superiores.»

percepción inicialmente sujeta que goza de exención. Esta distinción puede a primera vista parecer un mero tecnicismo carente de relevancia práctica, porque en fin de cuentas — se dirá— el hecho es que el Subsidio no tributa, que es lo que se trataba de conseguir; pero sí tiene trascendencia práctica y enorme como se descubrirá más adelante al tratar del Plus Familiar.

Por la vía errónea que la Ley de 17 de julio de 1951 abriera se llega al Decreto de 24 de octubre de 1952 en el que se configura como una exención la que corresponde a «las cantidades abonadas en concepto de subsidio familiar y las satisfechas como suplemento de subsidio familiar, al amparo de lo dispuesto en la Ley de 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» (8).

II. SOBRE LA LLAMADA «INTERPRETACIÓN ESTRICTA» DE LAS LEYES FISCALES

Como los preceptos son confusos y, ésta es la verdad, muchas veces contradictorios unos con otros, como la terminología utilizada por nuestras normas fiscales es variadísima y como, para acrecentar el mal, muchas de tales normas son viejas de lustros y de decenios y han surgido bases impositivas que ni se previeron ni se pudieron prever, llega un momento en que la interpretación o se atiene al tenor estricto de la Ley fiscal, en cuyo caso conduce en muchas ocasiones al absurdo y a la iniquidad, o deja de atenderse, en cuyo caso parece se está obrando contra lo que se cree es el tenor literal de la Ley. El problema es especialmente grave si se tiene en cuenta que, salida de no se sabe dónde, impera la doctrina de que las leyes fiscales son de interpretación estricta, tomando como tal la de rigurosa inclinación *pro fisco*, cuando la realidad es que la doctrina debe entenderse en el sentido de que deben repudiarse criterios analógicos, perjudiquen o favorezcan a cualquiera de las dos partes de la relación tributaria, fisco o contribuyente, como con todo rigor ha señalado el Tribunal

(8) Decreto 24 de octubre de 1952, art. 2.º

Supremo por quien, en tal dirección, se ha dicho recientemente que «si las exenciones fiscales no pueden extenderse a límites superiores a los que la Ley trace, también es imposible cercenarlas más allá de lo que el texto legal consienta» (9).

Quizá el precepto de índole general más citado por las resoluciones administrativas dictadas en materia impositiva por el Ministerio de Hacienda y por los Organismos que lo integran o de él dependientes (Direcciones generales que tienen a su cargo la gestión de los diversos impuestos, Tribunal Económico Administrativo Central y Tribunales Económicos Administrativos Provinciales, sobre todo), es el art. 5.º de la Ley de Administración y Contabilidad del Estado de 1 de julio de 1911 a cuyo tenor «no se concederán exenciones, perdones, rebajas ni moratorias para el pago de las contribuciones e impuestos públicos... sino en los casos y en la forma que en las leyes se hubieren determinado» y, por cuanto en aquellas resoluciones se refleja, el precepto cumple esencialmente una finalidad que probablemente no fué pensada cuando se promulgó; esta finalidad es la de imponer una exagerada rigidez en la aplicación de las Leyes tributarias, manteniéndose el punto de vista de que en cuanto haya la más mínima duda acerca de la sujeción o no sujeción de una base a un determinado tributo o sobre la concurrencia de exenciones, la cuestión debe ser resuelta en el sentido de que hay sujeción y de que no hay exención, porque lo contrario —se viene a decir— equivaldría a conceder un perdón en el pago de impuestos de los que sólo en los casos y en la forma previstos por la Ley puede concederse (10).

(9) Sentencia de 19 de enero de 1951.

(10) Se cita expresamente, por ejemplo, el art. 5.º de la Ley de Administración y Contabilidad en la resolución de la Dirección General de Contribuciones y Régimen de Empresas de 31 de julio de 1943, que fué donde por primera vez —que nosotros sepamos— se sentó la tesis ilegal de la sujeción a gravamen por Utilidades, tarifa primera, del Plus de Cargas Familiares (hoy Plus Familiar). No hemos visto publicada oficialmente esta resolución; hacemos la cita de *Selección de Comentarios sobre temas fiscales*, Estudio Técnico de Contabilidades y Asuntos Tributarios, Madrid, 1951; páginas 430 a 432. Y por el Tribunal Económico Administrativo Central en infinidad de acuerdos; *íbid.*, por ejemplo, los de 10 de octubre de 1952, 12 de julio de 1953 y 29 de enero de 1954.

Es, en cambio, precepto de cita mucho menos frecuente el contenido en el art. 9.º del Fuero de los Españoles, Ley Fundamental de la Nación desde que fué elevado a tal rango por la Sucesión de la Jefatura del Estado, ratificada a través del procedimien-do especial-mente solemne y cualificado de *referendum* nacional; conforme al mismo «nadie estará obligado a pagar tributos que no hayan sido establecidos con arreglo a Ley votada en Cortes», declaración que, aparte de consagrar el tradicional principio «no hay Cortes, no hay impuestos», según señala Fueyo (11), viene a poner un límite a las interpretaciones extensivas en materia fiscal que es, cuando menos, tan claro y preciso como el tan traído y llevado art. 5.º de la Ley de Administración y Contabilidad.

Y es que en el fondo lo que está ocurriendo es que se está operando una confusión entre conceptos distintos, cuales son los de «no sujeción» y «exención»; el principio general —ello es obvio, aparte de que el citado precepto del Fuero de los Españoles es terminante en tal sentido— es el de la no sujeción; cuando existe una norma de rango suficiente que crea un tributo, lo que por virtud de ella se hace es generar, en forma de sujeción, una excepción a aquel principio general; y cuando la norma fiscal contiene disposiciones de exención, éstas montan tanto como una excepción a la excepción, valga la redundancia, y, con ello, en cierto modo, un retorno al principio general. Si esto es así, y no creo que nadie pueda negar que lo sea, el modo de enfrentarse con un problema tributario concreto debe ser el siguiente:

-- En primer lugar plantearse la cuestión de si el concepto de que se trate está o no sujeto a imposición; así lo impone el artículo 9.º del Fuero de los Españoles.

-- En segundo lugar, y tan sólo para el supuesto de que la cuestión planteada en primer término haya sido resuelta en sentido afirmativo, enfrentar la de si existe o no una norma concreta de exención; pues esto es lo que impone el art. 5.º de la Ley de Administración y Contabilidad.

(11) JESÚS FUEYO ALVAREZ: «Legitimidad, validez y eficacia. La significación jurídica y política del sistema de producción de normas», *Revista de Administración Pública*, núm. 6, págs. 35 a 88, especialmente pág. 64.

No siendo lícito hacer caso omiso de la primera cuestión, pues ello equivale a elevar lo que es una excepción -la sujeción- a principio general, en contradicción flagrante con la letra y el espíritu del Fuero, y a configurar como «perdones», esto es, como cosas *ab initio* «castigadas» las que no necesitan de ningún «perdón» porque nunca estuvieron sujetas al «castigo».

Sube de punto la gravedad de todos los problemas que se están examinando cuando se contemplan los gravámenes que soportan las rentas de trabajo y las prestaciones de Seguridad Social de los trabajadores por cuenta ajena, y ocurre ello por la serie de razones que sucesivamente van a ser analizadas.

III. EL GRAVAMEN DE LAS RENTAS DE TRABAJO; ALGÚN EJEMPLO DE INTERPRETACIÓN ESTRICTA

En primer lugar la enorme mayoría de las rentas de trabajo sujetas a tributación y en las que la posibilidad de evasión del impuesto es prácticamente nula, son rentas de trabajo generalmente modestas y, en ningún caso, cuantiosas. Ello quiere decir que una interpretación rígida de la Ley arroja una carga tributaria muchas veces insostenible o difícilmente soportable sobre los que son mínimos de subsistencia, que debieran estar exentos o no sujetos a tributación (12) o, cuando menos, gozar de un cierto favor en la interpretación de la Ley fiscal, o, como mínimo absolutamente exigible, conseguir una interpretación estricta de las leyes fiscales, lo que no quiere

(12) Con referencia a la Contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria, tarifa primera, dice VILLAR PALASÍ (loc. cit., pág. 107) que «los mínimos exentos de las actuales contribuciones progresivas son prácticamente inexistentes, dado que no han sido apenas corregidos en su cifra inicial» y que el sistema actual no es sino la coexistencia de «un reconocimiento ilusorio del mínimo libre» con «la negación radical de ese mínimo». Con posterioridad a la publicación de este artículo (enero-abril, 1951), el Decreto Ley de 7 de diciembre de 1951 elevó el mínimo exento de las utilidades fijas por su cuantía y periódicas en su vencimiento a 6.000 pesetas anuales. Pero no creo que este ligero retoque hubiera hecho variar mucho la opinión del autor citado.

decir —según más arriba nos hemos preocupado de dejar sentado— interpretarlas en sentido *pro fisco* como hoy se viene haciendo en la generalidad de los casos. De nuevo hay que traer aquí a colación el triste ejemplo del Plus Familiar, sobre el que no será ésta la última vez que volvamos.

Los textos vigentes de la contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria, Tarifa primera, fueron promulgados, como es sabido, en los años 1922 y 1927 (13). Naturalmente en esta época no existía ni estaba regulado un tipo de percepción del trabajador al que se denominara Plus Familiar. No puede ser más notorio que cuando se dictaron aquellos preceptos, y en los mismos se habló de remuneraciones, de sueldos, de emolumentos, de sobresueldos, de honorarios, de gratificaciones, de premios, de indemnizaciones, etcétera, el supuesto de hecho del Plus Familiar no estaba en la mente del legislador. Un día surgió en nuestra legislación de Seguridad Social el Plus Familiar (14), establecido para los trabajadores por cuenta ajena, excluido el alto personal, y concebido como una ayuda o auxilio para que el cabeza de familia pudiera sobrellevar la carga representada por las personas de su familia que viven en su compañía y a sus expensas. Parecía que el propio carácter del Plus Familiar predisponía a una inmediata declaración de exención o de no sujeción a la contribución de utilidades, declaración que no se hizo; supuesta la falta de esta declaración, hubiera sido esperable un cierto favor interpretativo que amparado en consideraciones de equidad y en razonamientos finalistas acerca de la naturaleza de la nueva percepción, declarara su no sujeción; esta interpretación tampoco existió, sino que, por el contrario, el Tribunal Económico-Administrativo Central,

(13) El texto refundido de la Contribución de Utilidades fue aprobado por Decreto de 22 de septiembre de 1922; el Decreto-Ley de 15 de diciembre de 1927 dió nueva redacción a las disposiciones reguladoras de la Tarifa Primera.

(14) Fue establecido por primera vez por la Reglamentación Nacional del Trabajo en la Banca privada, aprobada por Orden Ministerial de 28 de abril de 1942; con carácter general se reguló la institución por Orden Ministerial de 15 de junio de 1945 que fue derogada y sustituida por la de 29 de marzo de 1946, actualmente en vigor, con alguna modificación posterior y una copiosísima jurisprudencia administrativa aclaratoria de sus disposiciones.

acuerdo tras acuerdo, declaró la sujeción (15); en último término, lo que sí cabía pedir era una interpretación estricta de la Ley con arreglo a la cual lo que procedía era declarar la no sujeción del Plus Familiar a tributación por no ser una «remuneración» (16), que es lo que la Tarifa primera de Utilidades sujeta a gravamen, sino, cosa completamente distinta, una prestación de Seguridad Social; pero tampoco se consiguió esta interpretación estricta, sino «el otro tipo» de interpretación estricta amparado en la cita del consabido artículo 5.º de la Ley de Administración y Contabilidad.

Se incidió así en este punto concreto en el error interpretativo de carácter general que hemos señalado más arriba; en el de no plantear el problema previo de la sujeción o no sujeción, dándole implícitamente por resuelto en sentido afirmativo y yéndose a buscar una norma concreta de exención, que claro es que no apareció —ni podía aparecer—, pues sólo las bases inicialmente sujetas pueden ser declaradas exentas y en forma alguna las no sujetas, por cuanto están completamente fuera de la hipótesis de la norma fiscal.

Y ni siquiera la existencia de una terminante sentencia del Tribunal Supremo, la de 25 de junio de 1952 (terminante en su fallo, bien que no afortunada en su razonamiento) ha bastado para volver las cosas a un cauce en el que siempre debieran estar y del que nunca

(15) *Vid.*, entre otros los de 22 de octubre de 1948, 8 de febrero y 10 de octubre de 1952, 1 y 29 de mayo, 10 de julio, 25 de septiembre, 16 de octubre, 6, 13 y 27 de noviembre y 19 de diciembre de 1953.

(16) Hemos razonado ampliamente esta tesis en nuestro trabajo «El Régimen fiscal de Plus de Cargas Familiares», en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. II, núm. 7.º, septiembre de 1952; páginas 385-405. Claramente en favor de esta posición Miguel HERNÁNDEZ MÁRQUEZ: (véanse sus *Consideraciones sobre nuestra seguridad Social*, en este mismo número de los CUADERNOS). Implícitamente en favor, al incluirlo en una obra que lleva por título *Los Seguros Sociales Obligatorios en España*, Posada (3.º edición puesta al día por BERNAL MARTÍN), Ed. Rev. de Derecho Privado, Madrid, págs. 461-3. En Francia se ha suscitado el mismo problema respecto de las *allocations familiales*, habiendo decidido el Tribunal de casación (*Arrêt* de 11 de febrero de 1948) que «dado que no se abonan a título de remuneración por el trabajo prestado... no pueden ser consideradas como un suplemento del salario» (PAUL DURAND: *La politique contemporaine de sécurité sociale*, París, Dalloz, 1953; pág. 230.)

debieron salir; y contra la doctrina del Tribunal Supremo, contra la naturaleza de la institución y contra una serie copiosa de consideraciones, tanto la Dirección General de Contribuciones y Régimen de Empresas, como el Tribunal Económico-Administrativo Central, siguen terner en su tesis de que el Plus Familiar está sujeto a gravamen (17).

Claro es que, dictada la Sentencia de 25 de junio de 1952, el Tribunal Económico-Administrativo Central (la Dirección General de Contribuciones no se plantea el problema y hace caso omiso de la sentencia) ha tenido que modificar las consideraciones jurídicas en que apoyaba sus acuerdos y encarar la cuestión desde el punto de vista de la sujeción o no sujeción; y, en cuanto lo ha hecho, en cuanto ha prescindido — forzoso era— del art. 5.º de la Ley de Administración y Contabilidad, y de toda referencia a la fantasmal norma de 31 de julio de 1943 (18), ha venido a quedar patente toda la debilidad de su tesis. Si miramos uno de los acuerdos posteriores a junio de 1952 (19) vemos como fundamentos:

1. Que «el Plus de cargas familiares, aunque no se satisfaga en remuneración directa y explícita del trabajo personal, lo pagan las Empresas en compensación parcial del trabajo que reciben» (20); aquí

(17) En cuanto a la Dirección General de Contribuciones y Régimen de Empresas, esta tesis fué sentada por resolución de 1 de junio de 1953 en la que se «aclara» que el Plus Familiar será objeto de gravamen al tipo único del 8 por 100 como utilidad eventual. Tampoco esta resolución o circular la hemos visto publicada oficialmente; hacemos la cita de *Estudio Técnico de Contabilidades y Asuntos Tributarios*, Circular de información núm. 12, año 1953.

En cuanto al Tribunal Económico Administrativo Central, *vid.*, por ejemplo, el acuerdo de 25 de noviembre de 1953, que más adelante comentaremos con alguna extensión.

(18) «La serie de normas, publicadas o no por el Ministerio de Hacienda, como la que se dice dictada en 31 de julio de 1943», son los términos en que se refiere a ella la sentencia de 25 de abril de 1952.

(19) Concretamente el de 25 de septiembre de 1953; hacemos la cita de *Estudio Técnico de Contabilidades y Asuntos Tributarios*, circular de información núm. 4, año 1954.

(20) Acuerdo 25 de septiembre de 1953, cuarto «considerando»; las cursivas son mías.

al Tribunal parecen asaltarle serias dudas sobre la naturaleza del Plus; tan serias que se ve forzado a distinguir entre unas remuneraciones «directas y explícitas» y otras —*a sensu contrario*— indirectas e implícitas, entre las que se encontraría el Plus, y entre unas remuneraciones que se pagan en compensación «parcial» del trabajo y otras —también *a sensu contrario*— que se pagan en compensación total, siendo el Plus pagado como compensación «parcial».

2. Pero que, no obstante y aún reconociendo todo lo anterior, lo cierto es que «el trabajador lo percibe [el plus] por razón de ese trabajo —y por ello si cesa en él deja de cobrarlo, por muchos hijos que tenga— de donde se infiere que es parte integrante de la remuneración ganada»; tales inferencias son extremadamente precipitadas. El trabajador *no* percibe el plus «por razón del trabajo, sino «por razón» de sus cargas familiares; dicho de otro modo, el Plus no es una remuneración —ni directa ni indirecta, ni explícita ni implícita, ni total ni parcial—, por cuanto no trae su causa del trabajo sino de las cargas familiares que se soportan. Al argumento «si cesa en el trabajo cesa de cobrar el Plus, por muchos hijos que tenga» puede contestarse con otro no menos efectista: «si no tiene hijos no cobra el Plus, por mucho que trabaje», que nos descubre, y ello es crucial, que la causa del Plus no está en el trabajo. Decir que se cobran los puntos *porque* trabaja es como decir que el buque se hunde *porque* navega o que morimos *porque* vivimos; dos proposiciones que son radicalmente erróneas en términos tanto filosóficos como físicos; el buque se hunde *porque* es abordado, u ocurre una explosión a bordo, o se anega en un temporal; y nos morimos *porque* concluye nuestra vitalidad. Aunque claro es que si el buque no navega no se puede hundir y que sin vivir no se puede morir. Y es que la navegación es al hundimiento y la vida es a la muerte la ocasión, que no la causa, entendiendo por ocasión el «quid» o circunstancia que pone a la causa en condiciones de producir su efecto. Y justamente esto es lo que ocurre en el trabajo en relación con el Plus: la ocasión —el trabajo— pone a la causa —las cargas familiares— en condiciones de producir un efecto —el devengo del Plus—. No, el Plus no se paga «por razón» del trabajo y, precisa-

mente por esto, ni es una remuneración de ningún tipo ni es parte integrante de ella bajo ningún concepto.

3. Pero para calificar el Plus de remuneración se echa mano de un argumento de tipo positivo; y toda la norma positiva que parece hallarse para avalar esta tesis es la de que, según el preámbulo de la Orden de 19 de junio de 1945 es «un primer paso para el *salario familiar*» (21). Baste decir que ser un «primer paso» hacia algo no es ser ese algo, lo cual es obvio; que la declaración está en el preámbulo, y sobradamente conocido es que los preámbulos de las disposiciones integran su llamada parte expositiva precisamente para distinguirla de los mandatos concretos de la norma o parte dispositiva, y que en los preámbulos son admisibles declaraciones de tipo retórico o doctrinal de contenido vago y poco preciso, como lo es, concretamente, la tan traída y llevada expresión de «salario familiar».

Y, de cualquier forma, en España la ayuda a la familia no se ha configurado como un salario (en lo cual no constituimos la excepción en el mundo, sino la regla general), sino como una prestación de seguridad social dada a través de un seguro social típico y tópico cuya base es la empresa; que esto y no otra cosa es el Plus de Cargas Familiares. Contestándose así, de paso, al argumento también utilizado por el acuerdo, aunque no con demasiada insistencia, de que el fondo del Plus está «nutrido exclusivamente con aportaciones obligatorias de las empresas en función de las nóminas que satisfacen» (22). Esto mismo ocurría con el Seguro de Vejez e Invalidez (antes de las reformas introducidas por los Decretos de 29 de diciembre de 1948) y ocurre con el Seguro de Accidentes de Trabajo y con el de Enfermedades Profesionales, y no por eso puede incurrirse en el error de llamar salarios, ni remuneraciones, a sus prestaciones.

4. Parecía que calificado el Plus como remuneración toda línea de razonamiento ulterior debería ser sumamente llana, y no lo es para el acuerdo. El art. 1.º de la Ley reguladora de la contribución sobre las Utilidades, texto refundido de 22 de septiembre de 1922, comprende «las utilidades que, sin el concurso del capital, se obtengan

(21) *Ibid.*, tercer y cuarto «considerandos»; las cursivas son del Tribunal.

(22) *Ibid.*, tercer «considerando».

en recompensa en servicios o trabajos personales»; pues bien: a juicio del Tribunal la sujeción a gravamen del Plus por el cauce de este precepto «puede ser discutible»; pero no lo es, en cambio, a juicio del propio Tribunal, por otro cauce que viene a ser el del artículo 5.º del Decreto-Ley de 15 de diciembre de 1927 que se refiere a «sueldos, sobresueldos, pensiones y *emolumentos de todas clases*», ya que el Plus «en todo caso, y sin ningún género de dudas, es uno de los *emolumentos de todas clases*, concepto tan amplio que elimina todas las posibilidades de exclusión de cantidades que perciban los empleados de las Empresas por razón de esta condición de empleados» (23).

Y no; en primer lugar, que el Plus entre por un cauce y no entre —o sea discutible que entre— por el otro es decir que existe una contradicción entre dos textos de una misma disposición, hipótesis que, aunque pensable, debe ser rechazada en buenos principios de hermenéutica. Lo que hay que hacer es descubrir el sentido de los dos textos que, puesto que se refieren a una sola y misma cosa, hay que pensar que sea el mismo. Y lo es; lo que se va a gravar es la utilidad que se obtenga en recompensa de servicios o de trabajos prestados, y la frase «*emolumentos de todas clases*» ni tiene ni puede tener otro sentido sino el de «*las utilidades de todas clases que se obtengan en recompensa de servicios o de trabajos prestados*», es decir, absolutamente todas las utilidades que sean contraprestación de un servicio o de un trabajo, pero sólo ellas. Entender que la apertura de cauce del segundo precepto con relación al primero consiste en que desaparece la exigencia de que la utilidad se obtenga precisamente en recompensa de trabajos o de servicios, es derrumbar todo el fundamento de la Tarifa primera de la contribución, que así se nos va de las manos para ir a gravar cualesquiera utilidades de cualesquiera tipos que se obtengan sin el concurso del capital. Que esto es lo que viene a hacer el Tribunal quizá impensadamente y contradiciéndose a sí propio en el seno de un mismo acuerdo. Pues si los primeros «considerandos» tratan a toda costa de demostrarnos, infructuosamente, que el Plus es una remuneración y que trae su causa

(23) *Ibid.*, quinto «considerando»; las cursivas, del Tribunal.

del trabajo, en el «considerando» quinto se prescinde de toda esta argumentación para decirnos que, aunque no sean remuneraciones, también están gravados; y así, mientras antes se nos ha hablado de que «el trabajador percibe el Plus *por razón del trabajo*», se nos habla ahora, con una indeterminación verdaderamente grave, de las cantidades que perciban los empleados de las Empresas *por razón de esta condición de empleados*» (24).

5. Finalmente se trae a colación el Decreto de 24 de octubre de 1953; como ya hemos tenido ocasión de decir (25), este Decreto es total y absolutamente irrelevante a los efectos de gravamen del Plus Familiar. Mejor dicho, en vista de sus disposiciones es absolutamente claro que el Plus Familiar no está gravado; por vía de aclaración dice que están sujetas a tributar por la Contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria «todas las remuneraciones del trabajo personal, cualquiera que sea su denominación y características» (26), salvas las excepciones que pasa a enumerar y entre las cuales no se encuentra el Plus Familiar, pues sería absurdo que se encontrara. Lo que quiere decir:

— Que no existe la «apertura de cauce» a que se refiere el Tribunal y que el vocablo «emolumento» tiene que ser entendido en su puro sentido de «remuneración». Y el Plus no es una remuneración, cosa que el propio Tribunal parece intuir, y de ahí que tenga que acudir a apoyarse en el sentido amplio de «emolumento» para venir a contradecirse nuevamente en su razonamiento al aportar como argumento un Decreto en el que terminantemente se habla de remuneraciones.

— Que si el Plus no figura entre las exenciones es porque no tiene por qué figurar, ni puede de ningún modo figurar. Porque ya con la palabra remuneración se ha delimitado bien a las claras el campo

(24) *Ibid.*, cuarto y quinto «considerando»; más las cursivas.

(25) «El Decreto de 24 de octubre de 1952 sobre el alcance de la imposición por la Tarifa Primera de la Contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria», en *Revista de Administración Pública*, núm. 9, septiembre-diciembre, 1952; págs. 235 y sigs.

(26) Decreto 24 de octubre de 1952; las cursivas, por supuesto, son mías.

del impuesto dejando fuera de él —no sujetando al mismo— lo que no sean remuneraciones, el Plus Familiar entre ello.

Los resultados a que conduce la rigidez *pro fisco* en la interpretación de las normas fiscales aún pueden ser contemplados en numerosos otros ejemplos; refrámonos tan sólo a dos más de entre ellos, de los cuales uno tiene hoy, con la salvedad que después se hará, un valor puramente histórico y otro trascendencia actual palpitante.

El primero de ellos es el del Impuesto del Timbre sobre los libros de salarios. La ley del Timbre «exceptúa» de este impuesto los recibos «que representen jornales de operarios, que no están gravados con timbre alguno» (27) y «las listas o relaciones de jornales de operarios» (28). Pues bien: estos preceptos fueron interpretados por la Dirección General del Timbre y Monopolios en el sentido de que «no pueden justificar una declaración de exención de los recibos de jornales de los trabajadores de empresas privadas» (29), refiriéndose exclusivamente a los operarios «que presten su trabajo al Estado o en los ramos de Guerra y Marina» (30). A esta interpretación se refirió el Decreto de 26 de julio de 1946, calificándola de «errónea por inmotivada e injusta» y sentando que «nada más lejos del espíritu de la ley que esa desigualdad de trato» que a través de ella venía a imponerse (31) y concluyendo por declarar la exención de «los recibos de cantidad que se expidan por los operarios u obreros como consecuencia del devengo de sus jornales, lo mismo si éstos se pagan por medio de listas o relaciones que si se les exigen recibos parciales o la firma del recibí en la nómina correspondiente o en el libro especial de salarios» (32). No creemos que sobre la interpretación mentada sea necesario añadir ningún comentario a los que hace el Decreto que concluyó con ella. Pero sí, en cambio, es preciso hacer

(27) Texto aprobado por Decreto 18 de abril de 1932, art. 31, párrafo último.

(28) *Ibid.*, art. 58, apartado 11.

(29) Resolución de 25 de octubre de 1945 (citada en FRANCISCO RODRÍGUEZ CIRUJEDA: *Legislación del Timbre del Estado*, Barcelona, 1946; página 130).

(30) La misma resolución citada en la nota anterior.

(31) Decreto 26 de julio de 1946, preámbulo.

(32) *Ibid.*, art. 1.º

constar que la cuestión no parece haber quedado definitivamente solventada, quizá porque en el Decreto se utilizaron expresiones restrictivas, concretamente la de «jornal» en vez de la de «salario» y las de «operarios» y «obreros» en lugar de la de «trabajadores»; cuando menos en una publicación reciente se menciona la existencia de una Orden Ministerial de 13 de noviembre de 1948, por la que se deniega «petición de exención para las listas de *salarios de empleados*» (33); desconocemos el tenor y fundamentos de esta Orden y no se nos ocurre cuáles puedan ser aquéllos, salvo que se apoye en la distinción altamente discriminatoria e injusta entre empleados y obreros ambos son trabajadores en sentido material y legal —y entre jornales y sueldos— ambos son salarios en sentido material y legal.

El segundo ejemplo de este rigor interpretativo de las normas fiscales en cuanto a las rentas de trabajo lo ofrece el valor que se ha venido a dar a los topes mínimos de exención o bonificación del 50 por 100 de las utilidades de los cabeza de familia numerosa; más o menos el problema parece haberse planteado y resuelto así:

1. El Decreto-ley de 7 de diciembre de 1951 modificando los preceptos de la ley de 13 de diciembre de 1943 fijó los beneficios tributarios en cuanto a la contribución de Utilidades, Tarifa primera, de la siguiente forma:

Titulares de familia numerosa de 1.^a categoría:

Hasta 40.000 pesetas anuales, exención total.

De 40.001 a 125.000, reducción del 50 por 100.

Titulares de familia numerosa de 2.^a categoría:

Hasta 125.000 pesetas, exención total (34).

(33) *Acuerdos y Resoluciones de la Dirección General de Timbre y Monopolios, 1939-1952*, Madrid, 1953. No hemos encontrado en esta publicación los nombres de autores ni editores, aunque sí la indicación de que los pedidos han de hacerse a Editorial de Derecho Financiero. La Orden Ministerial a que se refiere el texto aparece con el núm. 89 en la página 13; no se transcribe, y es lástima, su contenido.

(34) Decreto-Ley 7 de diciembre de 1951, art. 2.^o

2. El Decreto-ley de 15 de diciembre de 1927 (35), contiene un precepto apoyado en razones tan notorias de lógica que basta su transcripción literal sin comentario alguno: «Siempre que las disposiciones de esta Ley establezcan para algún concepto de utilidad un mínimo exento o sin gravamen, si de la aplicación estricta del tipo impositivo correspondiente resultare que el haber líquido que haya de percibir el contribuyente es inferior a la cifra límite del mínimo exento, se rebajará la cuota en la cantidad necesaria para mantener en todo caso la integridad de esta cifra.»

3. El Decreto-ley de 7 de diciembre de 1951 contiene «mínimos exentos o sin gravamen»; es, pues, un caso típico en el que debía jugar el precepto de 1927 transcrito; no ya porque se trata de un caso idéntico, sino por puro sentido común; de no jugar ocurre que:

El titular de familia numerosa de segunda categoría que gane exactamente 125.000 pesetas anuales disfruta de una exención total, y por ello mismo percibe íntegramente las 125.000 pesetas mentadas.

El titular de familia numerosa de segunda categoría que gane exactamente 125.000,01 pesetas está fuera de la exención; se le aplica el tipo correspondiente de la tarifa, que es el 15 por 100 (36), lo que da una cuota de 18.750 pesetas anuales; luego percibe exactamente 106.250 pesetas anuales.

Es decir, percibe bastante menos que en el supuesto anterior (37); de ahí la precisión de mantener incólume el mínimo, que es lo que quiere la disposición de 1927.

4. Pues bien: se ha venido a parar a la conclusión de que «no es aplicable lo preceptuado en el párrafo primero del art. 17 del De-

(35) Aprueba las disposiciones reguladoras de la Tarifa primera de Utilidades, modificando el texto refundido de 22 de septiembre de 1922; la disposición que se cita en el texto forma parte de su art. 17.

(36) Escalas aprobadas por Ley 16 de diciembre de 1940, art. 26.

(37) El ejemplo expuesto es el extremo; caben, claro es, muchos otros en que las cifras no resulten tan hirientes, pero su problemática de fondo es idéntica.

creto-ley de 15 de diciembre de 1927 a los ingresos declarados por los beneficiarios de familia numerosa a efectos de la concesión de las exenciones o reducciones tributarias establecidas en el Decreto-ley de 7 de diciembre de 1951»; recalándose que las cifras límite establecidas por esta última disposición «no deberán sufrir modificación alguna y los ingresos que declaren los interesados serán estimados en su cuantía íntegra» (38).

Pocos casos, creo, podrán poner tan de manifiesto como éste los extremos a que puede llegarse por la vía de la llamada «interpretación estricta» de la norma fiscal.

IV. LOS RIESGOS DE LA «RETENCIÓN INDIRECTA»

En segundo término, como es cabido, normalmente el tributo es recaudado por el sistema denominado de «retención indirecta»; esto es, la persona que abona los salarios o, en su caso, las prestaciones de Seguridad Social es la encargada de hacer la deducción procedente por los conceptos impositivos en los haberes del percceptor, a quien se entregan éstos, ya deducidos impuestos; siendo aquélla la encargada de presentar la oportuna liquidación en las oficinas recaudatorias.

Naturalmente, el retentor indirecto no siente, en la generalidad de los casos, el más mínimo deseo de enfrentarse con la Hacienda Pública ni con sus inspectores, defendiendo una tesis fiscal de desgravación, de no sujeción o de exención, por muy convencido que esté de la firmeza de su punto de vista. En fin de cuentas, siempre hablando en términos generales, el perjudicado no es él, sino el percceptor de la utilidad; y, en cambio, si en un determinado momento sus liquidaciones con el Fisco se declaran mal hechas como consecuencia —esta es la realidad de todos los días— de la acción inspectora, él va a ser quien *prima facie* va a estar obligado frente a la Hacienda

(38) Orden del Ministerio de Hacienda de 22 de septiembre de 1952, apartado 2.º; hacemos la cita de ARANZADI (R. 1952, 1815) que da la disposición como aparecida en B. O. de Hacienda, tomo 125, pág. 420. La norma ha sido aplicada en todo su rigor por el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de abril de 1953.

Pública a quien va a tener que hacer los pagos por cuotas dejadas de ingresar, con sus correspondientes recargos, o, en el mejor de los casos, los depósitos previos para recurrir. Claro es que quizá el retentor podrá resarcirse a costa de sus empleados, deduciendo todas las cuotas que en su día dejó de retener; pero, claro también, que la medida será extraordinariamente impopular entre su personal y creará un gran malestar en su organización de trabajo y, aun en el supuesto de que pese a ello se atreva a repetir las cuotas, ya se comprende la imposibilidad de hacerlo respecto de todos aquellos de sus empleados que hayan causado baja en el intervalo. De ahí que, según al principio se decía, opte por la posición más cómoda de retener a la menor indicación o a la menor sospecha, haciendo buena una vez más en este terreno la tan conocida expresión de «ser más papista que el Papa».

Frente a esta actitud del retentor, poco puede hacer el contribuyente aislado, trabajador por cuenta ajena; en primer lugar, por su común ignorancia de las leyes fiscales, sobre todo cuando entra en juego cualquier sutileza interpretativa; en segundo lugar, porque los costos de su reclamación serán muy elevados, comparativamente, y en tercero y último, porque normalmente carece de la constancia y de la tenacidad precisas para llevar adelante la penosa carga de un proceso o un procedimiento administrativo en vía de recurso.

V. SOBRE LA VERDADERA EXTENSIÓN DE LAS BONIFICACIONES FISCALES EN CUANTO A LAS RENTAS DE TRABAJO

Es corriente la afirmación indiscriminada de que el trabajador no paga impuestos sobre las rentas que obtiene como consecuencia de su trabajo; afirmación que se basa en el tenor de la Ley de 9 de septiembre de 1931 que, como es sabido, declaró exentas de la Contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria, Tarifa Primera, «los jornales de los obreros... cualquiera que sea su cuantía» (39).

(39) Modificación de los artículos 14 y 15 del texto refundido por el Decreto de 20 de abril de 1931, elevado a Ley en 9 de septiembre del propio año.

Y mirando con algún detalle la naturaleza y la extensión de esta exención fiscal y de la jurisprudencia que la ha desarrollado, se ve inmediatamente cómo dista mucho de poder sentarse la tesis general de que los trabajadores están exentos de la Contribución de Utilidades. Sobre todo por la interpretación extremadamente restrictiva que se ha dado al concepto de «obrero», excluyendo del mismo prácticamente a todos los que perciben una remuneración mensual. Lo cual, dicho sea de paso, constituye una discriminación injusta e irritante contra los empleados modestos tan trabajadores como los operarios, tanto desde el punto de vista real como desde el punto de vista legal, que ven sus remuneraciones en cuanto exceden del mínimo de 6.000 pesetas anuales gravadas por el impuesto (40). Mínimo que, dicho sea de paso, y como no podía por menos de ocurrir, se halla en trance de revisión, habiéndose anunciado por el Ministro de Hacienda a las Cortes la presentación de un proyecto de Ley cuyo contenido será el de «una modificación del gravamen sobre las utilidades del trabajo personal, por lo menos en sus escalas más bajas, como complementaria de la que se implantó por Decreto-ley de 7 de diciembre de 1951, que elevó el mínimo exento a 6.000 pesetas anuales»; siendo esta una medida en la que «la justicia fiscal... aparece diáfana, por serlo también el beneficio inmediato a favor del contribuyente sobre quien incide hoy el impuesto», y una de las varias que «podrían seguir y con toda seguridad seguirán» (41). De desear es que tal pro-

(40) Ver sobre esta materia VICENTE BORREGÓN RIVES: «Las Rentas de Trabajo y la Tarifa Primera de Utilidades», en *Revista de Trabajo*, Madrid, julio-agosto, 1952; págs. 720 a 724; ANTONIO DE AGUINAGA TELLERÍA: «Protección fiscal del salario», págs. 343 a 346 de su *Derecho del Trabajo*, Madrid, Gráficas González, 1952, y «Selección de Comentarios sobre temas fiscales», en *Estudios Técnicos de Contabilidad y Asuntos Tributarios*, Madrid, 1951. Comentarios núms. 170 y 173, págs. 428 y 432. Ver, asimismo, sentencias del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 1927, 23 de octubre de 1929, 27 de marzo de 1930, 29 de abril de 1931 y 14 de julio de 1936. Y acuerdos del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de mayo y 23 de julio de 1930 y 7 de marzo de 1952.

(41) Del discurso del Ministro de Hacienda en defensa del proyecto de presupuesto para el bienio 1954-55, en la sesión plenaria de las Cortes Españolas de 21 de diciembre de 1953. (El texto completo del discurso, en *Arriba*, 22 de diciembre de 1953; págs. 9 y sigs.)

yerto sea una realidad cuanto antes y que efectivamente se establezca un auténtico mínimo exento para la Tarifa Primera de utilidades (41 bis).

Pero es que, además, hay que parar mientes en que todas las rentas de trabajo, incluso las que están exentas de utilidades por la condición personal del perceptor o por su cuantía, están sujetas a las cuotas de Seguridad Social. No vamos a plantear aquí el problema tan extraordinariamente debatido sobre si tales cuotas son o no un impuesto, aunque sí conviene dejar sentado que la opinión que cada vez domina más es la de que efectivamente lo son (42). Lo cierto es que con estas cuotas se atiende al sostenimiento de una serie de ser-

(41 bis) En el Consejo de Ministros de 16 de junio de 1954 (Referencia facilitada por el Ministerio de Información y publicada en la prensa del día siguiente) se adoptó un «acuerdo por el que se envía a las Cortes un proyecto de Ley sobre modificación de las tres tarifas de la contribución sobre utilidades de la riqueza mobiliaria»; una nota en relación con el contenido de este proyecto de Ley en *Ya*, de Madrid, día 24 de junio de 1954.

(42) Para PÉREZ BOTIJA, «la solución parece a veces equidistante de la tesis privatista de la prima y la tesis publicista de la tasa o contribución especial» (*Curso de Derecho del Trabajo*, Madrid, Dossat, 1952, pág. 481). Para SERRANO GUIRADO, por quien se recogen las autorizadas opiniones coincidentes de EINAUDI y TORRES MARTÍNEZ, las cuotas del Seguro de Enfermedad son impuestos de carácter especial que gravan sólo a los beneficiarios de un servicio público indivisible, en este caso el del Seguro de Enfermedad (*El Seguro de Enfermedad y sus problemas*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1950; págs. 337-8). GARCÍA DE ENTERRÍA acoge terminantemente la tesis de que las cuotas de Seguros «son verdaderamente cuotas fiscales» («Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos», en *Revista de Administración Pública*, núm. 12, septiembre-diciembre de 1953; página 136). En el mismo sentido AMER («Los recursos económicos de los Seguros Sociales», en estos CUADERNOS, núm. 8.º, pág. 119). Y también GARRIDO FALLA, quien, resumiendo la doctrina del Tribunal Supremo, afirma que «tales cuotas (las de Seguridad Social) no son sino verdaderos tributos... [sin que] la finalidad que se da a los mismos pueda desvirtuar su naturaleza».

Ver, en general, sobre la materia el excelente trabajo de MIRIAM, LEWIS y SCHLOTTERBECK, KARL: *The Cost and Financing of Social Security*, Washington, D. C., *The Brookings Institution*, 1950. Vid., asimismo PAUL DURAND: *La politique...*, cit., págs. 287-291, para quien las cuotas de seguridad Social son *impôts affectés* o *impôts à destination spéciale*; dándose abundante bibliografía sobre la materia.

vicios públicos especialmente calificados y eminentes como son los englobados bajo la genérica denominación de Seguridad Social, y respecto de los que no se ve razón por virtud de la cual no hayan de ser sostenidos, no por las cotizaciones de los interesados, sino por el público en general a través de las consignaciones presupuestarias y, consiguientemente, con cargo al régimen impositivo general; como ocurre en muchos países donde las contribuciones de los interesados no son ni mucho menos la total fuente de ingresos para el sostenimiento de las prestaciones (43). Sea de ello lo que fuere, lo cierto es que los trabajadores ven disminuidos sus salarios en el importe de un 8,7 por 100 (44) si obtienen remuneraciones inferiores a 30.000 pesetas o en el de un 4,7 por 100 (45) si obtienen remuneraciones su-

(43) Por ejemplo, en la Gran Bretaña, con cargo al presupuesto general del Estado son pagados todos los gastos del régimen de subsidios familiares: una cuarta parte de los del Seguro Nacional; las 9-10 partes del Servicio Nacional de Sanidad y la integridad de la asistencia nacional. Un total de unos 69.000.000.000 de pesetas de un gasto total de unos 111.000.000.000. (Datos tomados de LUIS JORDANA DE POZAS: «La seguridad Social en la Gran Bretaña», Revista *Iberoamericana de Seguridad Social*, marzo-abril, 1953; páginas 197 a 223.)

(44) Descompuesto así:

Subsidio familiar	1	por 100
Seguro de Vejez e Invalidez	1	por 100
Seguro de Enfermedad	3	por 100
Cuota sindical	0,5	por 100
Formación profesional	0,2	por 100
Montepío Laboral	3	por 100
Total	8,7	por 100

Las cotizaciones correspondientes a Montepíos Laborales varían de unos a otros; la del 3 por 100 se puede tomar como aceptable término medio.

(45) Descompuesto así:

Subsidio familiar	1	por 100
Cuota sindical	0,5	por 100
Formación profesional	0,2	por 100
Montepío Laboral	3	por 100
Total	4,7	por 100

En cuanto a la cuota de Montepío repetimos lo dicho en la nota anterior.

periores a tal tope; sobre cuya cotización se montan, como es lógico, para los empleados, las cuotas de utilidades, Tarifa Primera, que oscilan hoy, como es sabido, entre el 5 y el 15 por 100, lo que quiere decir que muy bien la detracción de los haberes puede llegar a un 20 por 100; lo cual revela la existencia de una presión fiscal realmente intensa sobre los perceptores de rentas de trabajo por cuenta ajena, presión por otro lado desproporcionada con la sufrida por otros sectores de la comunidad (46).

Habría que pensar por ello —de no irse a la solución que el Derecho fiscal y de Seguridad Social nos muestra como cada día más generalizada de que ésta sea soportada en todo o en una parte considerable con los ingresos ordinarios del presupuesto— en arbitrar un procedimiento por virtud del cual los importes pagados por los trabajadores por cuenta ajena en concepto de cuotas de Seguridad Social fuera deducible de los importes que han de retraérsele por el concepto de contribución de Utilidades, Tarifa Primera; tal sistema, aparte que su intrínseca justicia lo hace en cualquier caso recomendable:

— No sería excesivamente complicado, puesto que se trataría de una sencilla deducción a practicar por el retentor indirecto, el cual conoce hoy, trabajador por trabajador, lo que de las remuneraciones de cada uno de ellos deduce por ambos conceptos.

— Ni carecería de antecedentes ni aun de analogías en nuestro Derecho fiscal, pues una medida de este tipo es la que autoriza hoy a deducir de la renta imponible a efectos de tributación por la Contribución general sobre la Renta, y siempre que se trate de rentas de trabajo, «la cuarta parte de su importe en concepto de previsión o ahorro familiar, exista o no contrato de seguro»; con el tope de 15.000 pesetas «salvo el caso de que existan seguros realmente contratados o se justifique la inversión del resto de la cantidad... [en cuyo caso]... la bonificación alcanzará al 25 por 100 de las rentas aludidas» (47). Como es similar la disposición que califica de «gasto» a efectos de Utilidades, Tarifa Tercera, «las asignaciones de la Empresa a las Instituciones de previsión y beneficencia de sus empleados, en cuanto no

(46) Ver VILLAR PALASÍ: loc. cit., págs. 104 a 106.

(47) Art. 6.º, apartado 9.º de la Ley 20 de diciembre de 1932 tal como quedó redactado por el art. 28 de la Ley 31 de diciembre de 1946.

excedan del 10 por 100 del importe de los sueldos de dicho personal» (48).

— Ni sería difícil buscar su similitud con normas de otros países. Entre ellas la reciente Ley sueca sobre el Seguro Nacional de Enfermedad, aprobada en 19 de junio de 1953 para entrar en vigor en 1 de enero de 1955, en la que, según se nos informa (49), las cotizaciones de las personas afiliadas al Seguro de asistencia médica y al de prestaciones económicas básicas por enfermedad se calculan, «con objeto de evitar gravámenes excesivos a personas de escasos ingresos», de forma que no excedan del 2 por 100 de la base imponible.

La materia se complica extraordinariamente si de la consideración de las llamadas «cuotas del trabajador» en la Seguridad Social pasamos a la de las denominadas «cuotas de Empresa». Raras veces escrito en España, pero muchas veces hablado y comentado está el argumento de la imposibilidad o dificultad de subir los salarios, porque ello implica un correlativo aumento de las llamadas «cargas sociales»; y aún el más extremo de que los salarios no se pueden subir porque ya son cuantiosos, dado que sobre la percepción directa del trabajador se monta la percepción diferida en forma de prestaciones de Seguridad Social a la formación de cuyos fondos contribuye la Empresa (50). En definitiva, la tesis parece ser la de que si las cargas sociales desaparecieran o fueran menos intensas, podría producirse una subida de salarios reales y actuales del trabajador. Aceptado el argumento, si se ha de ser consecuente, hay que sacar inmediatamente la conclusión de que las cuotas de Seguridad Social, al menos en parte, son deducidas de la percepción actual del trabajador y que, por consiguiente, es este último quien las soporta, al dejar de percibir unos salarios que caso de que aquellas cuotas no existieran serían superiores. Con lo que, en definitiva, se viene a parar a que las cuotas de Empresa son, al

(48) Disposición quinta, regla 2.ª, apartado d), de las reguladoras de la Tarifa Tercera.

(49) Federico RODRÍGUEZ: «Crónica internacional», en CUADERNOS DE POLÍTICA SOCIAL, núm. 20, págs. 84 a 107, especialmente pág. 102.

(50) En qué medida contribuye realmente, es materia tratada con amplitud en nuestro trabajo «Salarios y Seguridad Social», en *Revista Iberoamericana de Seguridad Social*, marzo-abril, 1953; págs. 225 a 271.

menos en parte, soportadas por el trabajador por cuenta ajena y no en realidad por la Empresa, resultando así que la presión fiscal sobre aquellos crece hasta límites no sospechados y difíciles de calcular. Lo que viene a reforzar la tesis de la iniquidad fiscal en el trato de que son objeto los perceptores de rentas de trabajo por la defectuosa mecánica y organización de nuestro sistema.

Esto aparte de la consideración de que, aún en el supuesto de que rechazáramos el argumento de la disminución de los salarios reales como consecuencia de las cuotas de Seguridad Social, no por ello habría de venirse a la conclusión de que tales cuotas son soportadas por las Empresas; para que esto ocurriera así, las cuotas habrían de ser detraídas de los beneficios, y la realidad es la muy distinta de que los aumentos de coste de mano de obra, o de gastos generales por el concepto de Seguridad Social, son traspasados al público consumidor en forma de precios más elevados, a través del mecanismo de la revisión de precios (51). Efectivamente, no es ya que la Ley de 17 de julio de 1945 autorice la revisión de los contratos de obras públicas adjudicadas por subasta o concurso en los términos y con las limitaciones que en la propia Ley se indican (52), sino que todo aumento de salarios y de cuotas de Seguridad Social va casi inmediatamente seguido de una resolución del Organismo competente, normalmente la Secretaría General y Técnica del Ministerio de Industria, fijando los nuevos y superiores precios para los productos cuyo coste de producción ha experimentado alza como consecuencia de aquellos aumentos (53), y que, por lo

(51) Tal tesis se tiene hoy por inconcusa, aunque se discrepe en cuanto a la distribución del alza de precios entre los consumidores. *Vid.*, Valentín ANDRÉS ALVAREZ: «La Economía y la Seguridad Social», Madrid, Instituto Nacional de Previsión, 1954, especialmente págs. 16 y sigs., y Antonio GARCÍA F. DE LA GRANDA: «Leyes del Salario y de la producción», en *Revista de Trabajo*, 1954, núm. 2.º (págs. 121 a 142) y núm. 3.º (págs. 237 a 254).

(52) El sistema ha sido extendido a los contratos de suministro adjudicados por subasta o concurso (Decreto 19 de noviembre de 1948) y a los de conducción del Correo (Decreto 4 de abril de 1952).

(53) Así, fijándonos por vía de ejemplo en una determinada rama de la producción, la Siderúrgica, la Reglamentación de 16 de julio de 1942 fué seguida por la Orden de aumento de precios (Industria y Comercio) de 26 de

que a las cuotas de Seguridad Social hace concreta referencia —«las cuotas satisfechas por las empresas en virtud de precepto legal y para fines sociales»— son fiscalmente un gasto deducible para la determinación del beneficio neto de las Empresas (54) a efecto de Tarifa Tercera de Utilidades, lo que bien palmariamente demuestra que las llamadas «cuotas de empresa» sólo son tales porque arbitrariamente se les ha asignado este nombre y no porque la empresa las soporte.

Y todo lo dicho sin entrar a considerar el problema de las tasas por la prestación de servicios públicos, si éstas se siguen aferrando al sistema de que deben cubrir el costo de los servicios y no se acepta franca y abiertamente el principio de las tasas bonificadas; como con toda precisión y claridad ha observado García de Enterría (55) el principio de la tasa suficiente y la concepción de la Tarifa como precio de servicio, «implica ... un tratamiento de los principios de justicia fiscal que está en contradicción muchas veces con lo generalmente aceptado al imponer, a través del principio de identidad o uniformidad de la Tarifa, criterios de reparto fijo de las cargas, muchas veces mediante verdaderas cuotas de capitación sobre los usuarios sin atención a su específica capacidad contributiva, lo que ocasiona, por regla general, una distribución regresiva de las cargas públicas, es decir, un *desplazamiento de la carga fiscal de sostenimiento de los servicios públicos hacia los bajos niveles de renta de la población*», y qué duda cabe que esta población con bajo nivel de renta está formada casi exclusivamente por trabajadores por

septiembre de 1942; la Reglamentación de 28 de julio de 1945 por las de 14 y 23 de marzo de 1946; la Reglamentación de 27 de julio de 1946 por la de 9 de agosto de 1946 y la Resolución de la Secretaría General Técnica de 16 de agosto de 1946; el establecimiento de Plus de Carestía de vida (Orden Ministerio de Trabajo 21 de abril de 1950) por la Resolución de la misma Secretaría de 11 de mayo de 1950, y, últimamente, las mejoras de Salarios y Plus Familiar (Orden Ministerio de Trabajo 27 de noviembre de 1952) han tenido su repercusión en los precios por Orden 28 de enero de 1954 y Resolución 8 de febrero de 1954.

(54) Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940, art. 39, apartado b).

(55) Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA: *Sobre la naturaleza de la tasa...*, página 139.

cuenta ajena que sufren así, también por esta vía, la regresividad del sistema.

Aún habría que considerar, para completar este cuadro, la cuestión relativa a los impuestos indirectos, la desmesura de cuya amplitud en nuestro sistema fiscal es la causa fundamental de su regresividad, convirtiendo en meros remedios de ésta todas las medidas de justicia social que, así, ven frustradas su finalidad y su eficacia; no hay que olvidar que «una política de protección a los económicamente débiles y de seguridad social no puede, hoy por hoy, alcanzar su máximo grado de eficiencia sin el concurso paralelo de una política fiscal congruente», y que ésta no puede ser otra sino la de que «gran parte de los servicios públicos, y entre ellos la seguridad social (56), fueran totalmente, o en gran parte, financiados por los niveles altos de renta a través de los impuestos directos, en lugar de autofinanciarse por los asegurados y por las cargas indirectas» (57).

VI. CONCLUSIÓN

Y así, una serie de supuestos de hecho y de derecho se confabulan en el sentido de que los gravámenes fiscales sean especialmente rigurosos para los trabajadores por cuenta ajena, entre los que habría que colocar, y no muy en segundo plano, a los funcionarios públicos; y en el de que la angustiosa regresividad y falta de armonía de nuestro sistema fiscal, vengán a herir con mucha mayor dureza a quien más necesitado está y es más merecedor, si no de un trato de favor, sí, cuando menos, de un trato de igualdad con los demás contribuyentes.

Por esto uno de los más urgentes e inaplazables problemas de

(56) Incidentalmente, puede apreciarse que en este texto se da por obvia e inconcusa la tesis de que la Seguridad Social es un servicio público; como afirma PÉREZ BOTIJA: «La Seguridad Social es un servicio público, y cada día lo será más. Tanto en el orden sustancial como en el estructural y funcional» («La Seguridad Social como servicio público», Madrid, Instituto Nacional de Previsión, 1954; pág. 13).

(57) VILLAR PALASÍ: loc. cit., págs. 115 y 124.

los muchos y verdaderamente graves que tiene planteados nuestra Hacienda Pública es el de los gravámenes que pesan sobre las rentas de trabajo y las prestaciones de Seguridad Social percibidas por los trabajadores por cuenta ajena; particularmente el problema, en cuanto hace referencia a las prestaciones de Seguridad Social, es insoslayable, si se tiene en cuenta que éstas van a cubrir mínimos de percepción absolutamente vitales y sobre los que por su propia naturaleza ni puede ni debe girarse ningún tributo, so pena de que éste venga a detraer porciones de renta imprescindibles para la sustentación física de su perceptor o de los familiares que viven a su cargo y en su compañía.

MANUEL ALONSO OLEA