

REVISTA DE ESTUDIOS DE LA VIDA LOCAL

AÑO XV

ENERO-FEBRERO 1956

NUM. 85

Las Entidades locales y la Tarifa primera de utilidades

SUMARIO:

I. *Principios generales.*

A) El ámbito de la Tarifa I de la contribución de utilidades.—
1. Las utilidades procedentes del trabajo personal.—2. Improcedencia de considerar sujetas a las Entidades locales.

B) Las exenciones fiscales de las Entidades locales y la contribución de utilidades.—1. La exención de la contribución de utilidades.—2. La Tarifa primera de utilidades.

II. *Los beneficios obtenidos por la gestión de impuestos o arbitrios de entidad distinta.*

A) La actividad financiera de las Entidades locales.—1. La actividad financiera.—2. La actividad financiera encomendada a entidad distinta de la beneficiaria de los impuestos.—3. Problema fiscal.

B) La recaudación de impuestos estatales por las Diputaciones provinciales.

C) La recaudación por los Ayuntamientos de impuestos estatales o provinciales.—1. La legislación fiscal.—2. La jurisprudencia.—

3. Conclusión.

I. PRINCIPIOS GENERALES

A) *El ámbito de la Tarifa I de la contribución de utilidades.*

1. *Las utilidades procedentes del trabajo personal.*—La Tarifa I de la contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria grava las utilidades que se obtengan en recompensa de servicios o trabajos personales. Así lo dispone, expresamente, el texto refun-

dido de 22 de octubre de 1922. Según el número 1.º de su artículo 1.º, la contribución sobre utilidades de la riqueza mobiliaria gravará «las utilidades que, sin el concurso del capital, se obtengan en recompensa de *servicios o trabajos personales*». Y el artículo 4.º, al establecer las tarifas y señalar las correspondientes a Tarifa I, dice: «Utilidades procedentes del *trabajo personal*».

Es decir, la Tarifa I grava, únicamente, las utilidades procedentes del trabajo personal. Solamente están sujetas tales utilidades. Por eso, cuando se enumeran los tipos de trabajo gravados, todos son trabajos procedentes de trabajo personal, del trabajo de personas naturales: funcionarios públicos y asimilados; profesionales y empleados particulares; artistas; obreros y clases de tropa. Los beneficios gravados son los del trabajo del hombre individualmente considerado. Así lo demuestra también la legislación complementaria. En las disposiciones dictadas en aplicación y desarrollo de la Ley de 1922, lejos de innovar los preceptos contenidos en ésta, se mantiene su espíritu, restringiendo el campo de aplicación de la Tarifa I a las utilidades del trabajo personal. Concretamente, en la Instrucción provisional para la aplicación del Decreto-ley de 15 de diciembre de 1927, que modificó la Tarifa I, en su Base 49, excluye a aquellas Corporaciones y Entidades que prestaren servicios o profesiones, «aun cuando prestaren servicios o profesiones cuyos ingresos aparecieran gravados en la Tarifa I».

Esto supuesto, resulta incuestionable la improcedencia de entender el ámbito del impuesto a supuestos no previstos por la Ley, de acuerdo con reiterada jurisprudencia de la Sala tercera del Tribunal Supremo, en la que se ha declarado que «en aplicación del artículo 5.º de la Ley de Contabilidad de 1 de julio de 1911, sentó la doctrina (sents. 25 noviembre 1947 y 23 marzo 1950) que las leyes fiscales, por su naturaleza y carácter, no pueden tener interpretación extensiva, habiéndose de aplicar con sujeción al texto literal de las mismas» (sents. 29 septiembre y 8 octubre 1953). Y otra sentencia, de 19 de mayo de 1954, dice que «los preceptos fiscales no admiten interpretaciones extensivas ni derivadas de principios de equidad, sino que han de aplicarse según sus propios términos». La jurisprudencia en este sentido es reiteradísima.

Consecuencia : que la Tarifa I de la contribución sobre utilidades de la riqueza mobiliaria sólo puede aplicarse, en términos generales, a los beneficios que se obtengan del trabajo personal. Así lo ha reconocido, también, el Tribunal Supremo, en numerosas sentencias. Por ejemplo, en la de 29 de mayo de 1931, ha dicho que «si bien es cierto que el criterio de la legislación fiscal es de un orden restrictivo, en cuanto se refiere a exenciones, es indudable que para que un acto sea impositivo habrá de estar comprendido en algunas de las tarifas por ella establecidas... y que es de tener en cuenta en la interpretación de todo precepto legal el espíritu de equidad y elevada moral que en el legislador siempre existe, y la referida Ley grava en su Tarifa I las utilidades procedentes del trabajo personal». Y otra sentencia, de 27 de marzo de 1930, afirma que «aunque la Ley de 22 de septiembre de 1922, texto refundido sobre la contribución de utilidades de la riqueza mobiliaria grava, en el número 1.º de su artículo 1.º las que sin el concurso del capital se obtengan en recompensa de servicios o de trabajos personales, como para el cobro de esta contribución se establecen las tarifas, muchas de estas utilidades están expresamente consignadas en la Tarifa I y, por tanto, sometidas indiscutiblemente al pago del tributo, pero hay otras que, o por no estar incluidas en la tarifa o por estar expresamente exceptuadas, no deben tributar».

2. *Improcedencia de considerar sujetas a las Entidades locales.* Lo dicho basta para considerar que, en términos generales, es imposible estimar que las Entidades locales puedan estar sujetas a tributación por Tarifa I de utilidades. Porque difícilmente puede concebirse que una Entidad pública, un ente abstracto al que el Derecho otorga personalidad jurídica, realice trabajo personal. Los posibles beneficios de las personas jurídicas están gravados por otras tarifas de la contribución examinada. Pero lo que es a primera vista insostenible es que una persona jurídica pueda tener utilidades procedentes de un trabajo que ha de ser *personal*. Basta repasar la lista de contribuyentes sujetos a tributar por Tarifa I para convencerse de que es imposible la asimilación a ellos de las Entidades locales. En una palabra: los beneficios o utilidades que perciban estas Entidades, podrán estar sujetos o no a

tributación por tarifa distinta, pero no por Tarifa I, es decir, por aquella tarifa de la contribución de utilidades que grava, precisamente, las utilidades procedentes de trabajo personal.

B) *Las exenciones fiscales de las Entidades locales y la contribución de utilidades, Tarifa I.*

1. *La exención de la contribución de utilidades.*—Existe una tendencia, cada día más acusada en la doctrina, de considerar que la actividad de las Administraciones provincial y municipal (1) está libre de toda tributación al Estado. Si tal actividad ha sido considerada como «Administración indirecta del Estado», ¿cómo es posible que se grave por los impuestos del propio Estado? Esta tendencia tuvo acogida en la Ley de Régimen local, al proclamar con carácter general, en su párrafo primero, que «los Municipios y las Provincias estarán exentos de contribuciones e impuestos del Estado». Y, en el propio artículo, en su párrafo segundo, al determinar el alcance de la exención, dice en su apartado tercero que estarán exentos: «De la contribución de utilidades de la riqueza mobiliaria: a) Tarifa II. Por los dividendos que perciban o los beneficios que se les atribuya en la explotación de servicios de su com-

(1) En este sentido, RODRÍGUEZ MORO, en su interesante comentario al auto de la Sala 4.º del Tribunal Supremo de 11 de octubre de 1954. Cfr. *Las Corporaciones locales vienen exentas del timbre en las actuaciones judiciales*, en «Revista de Administración Pública», núm. 15, páginas 155 y ss.

“La Administración—dice—, ya se realice por órgano del aparato general del Estado, ya lo sea por órganos de la Provincia o del Municipio, no puede por menos de conceptuarse como Administración pública. El profesor ALESSI da un exacto concepto cuando dice que la Administración es una noción compleja, y que si bien puede ser definida sintéticamente como la expresión del Estado al actuar en concreto para satisfacer los fines de conservación, bienestar y progreso de la colectividad, es preciso, no obstante, tener muy en cuenta que, al hablar del Estado, no se incluye sólo a lo que *strictu sensu* se denomina Estado, sino que este concepto debe entenderse ampliamente, incluyendo a la organización jurídica de la colectividad, comprendiendo tanto al Estado en sentido estricto como los entes jurídicos públicos menores que realizan junto al Estado función administrativa.”

petencia, bien en régimen de gestión directa o en forma de empresa privada, incluso por la parte que corresponda a las Corporaciones en la distribución de beneficios de Empresas mixtas. b) Tarifa III. Por los beneficios que produzcan las explotaciones de servicios municipales o provinciales en régimen de gestión directa o en forma de Empresa privada, pero no cuando se exploten por el sistema de Empresas mixtas». Es decir, al precisar el alcance de la exención en orden a contribución de utilidades, se refiere a las Tarifas II y III ; pero no se hace alusión a la Tarifa I.

2. *La Tarifa I de utilidades.*—La no referencia a la Tarifa I de utilidades, cuando se fija el alcance de la exención de las Entidades locales respecto de los impuestos del Estado, sólo puede tener una explicación : que el legislador, consecuente con los principios antes señalados, no pudo imaginar que una Entidad local —persona jurídica—pudiera obtener utilidades procedentes del *trabajo personal*. Es decir, consideró que las Entidades locales no estaban sujetas a tributación por Tarifa I, y, por ello, no proclamó una exención, pues resultaría absurdo eximir de un impuesto cuando no se está sujeto al mismo. En consecuencia :

a) No puede argüirse que, al no mencionar el artículo citado de la Ley de Régimen local la contribución de utilidades, Tarifa I, y sí las restantes tarifas, fué porque estimó que no existía exención alguna en orden a aquélla, y había que estimar sujetas a las Entidades locales a tributación por Tarifa I, pues ello supondría ir en contra del espíritu del precepto y de los principios que le informan. El precepto parte de que una tarifa destinada a gravar las utilidades procedentes del trabajo personal no puede aplicarse a utilidades o posibles beneficios de la actividad de una Entidad pública, y por ello no ha hecho mención expresa.

b) De otro modo resultaría absurdo que, al precisar la exención de Tarifa III, se llegase a incluir los beneficios que produzcan las explotaciones de «servicios municipales o provinciales», y al hacerle respecto de la Tarifa II incluir «los dividendos que perciban o los beneficios que se les atribuyan en la explotación de servicios de su competencia», y que no se hiciese mención alguna a aquellos casos en que la actividad que desarrollen las Entidades

locales pudiera estar incluida en la Tarifa I por la sola consideración de que la misma actividad pudiera ser realizada por particulares.

II. LOS BENEFICIOS OBTENIDOS POR LA GESTIÓN DE IMPUESTOS O ARBITRIOS DE ENTIDAD DISTINTA

A) *La actividad financiera de las Entidades locales.*

1. *La actividad financiera.*—a) Para que las Entidades públicas puedan llevar a cabo la realización de los fines de interés general, necesitan de medios de diversa índole. La actividad encaminada a la obtención e inversión de los medios económicos es la actividad financiera. La actividad financiera es, por tanto, actividad administrativa, diferenciada de los otros tipos de actividad administrativa por la finalidad específica a ella encomendada. No se trata de actividad administrativa dirigida directamente a la satisfacción de las necesidades públicas, sino de la obtención de los medios económicos que permitirán la satisfacción de aquellas necesidades.

b) Pues bien, si no sólo el Estado realiza actividad administrativa, sino que existen, fuera del mismo, otras Entidades, investidas de autonomía, dotadas de personalidad jurídica, que satisfacen necesidades públicas, que realizan actividad administrativa, en una palabra, que son Administración pública, tales Entidades también tendrán que procurarse medios económicos para poder realizar los fines de interés general a ellas encomendados por la legislación. Las Entidades locales desarrollan también actividad administrativa; satisfacen necesidades públicas. (Cfr., por ejemplo, artículos 102 a 105, LRL., respecto de los Municipios y arts. 242 a 254 respecto de las Provincias). Luego también tendrán necesidad de procurarse los medios económicos necesarios para poder realizar sus fines, lo que harán a través de actividad que es de naturaleza idéntica a la actividad financiera del Estado. A ella se refiere el artículo 672, LRL., al regular la llamada «gestión económica de las Entidades locales».

c) Como el Estado y las Entidades públicas satisfacen una misma necesidad—las necesidades públicas—, diferenciándose únicamente el ámbito territorial de los fines que realizan, lógico es que exista una colaboración entre uno y otras. Reflejo de esta colaboración son varios preceptos de la LRL., como el artículo 106, según el cual «para la efectividad de los servicios mínimos obligatorios, el Estado y la Provincia proporcionarán a los Municipios *ayuda financiera* y asistencia técnica», regulándose esta colaboración en los artículos 255 a 258. En análogo sentido, el artículo 254 establece que las Provincias realizarán aquellos «servicios... que, por delegación o en colaboración con el Estado, se señalan como mínimos».

2. *La actividad financiera encomendada a Entidad distinta de la beneficiaria de los impuestos.*—a) Entre los ejemplos de actividad administrativa propia de una Entidad pública encomendada a otra Entidad, merece citarse la actividad financiera. La actividad encaminada a la obtención de medios económicos del Estado puede encomendarse a la Provincia o al Municipio, y las funciones de obtención de medios económicos de la Provincia pueden encomendarse a una Entidad municipal.

b) De los distintos servicios en que se concreta la actividad financiera, únicamente nos interesa uno: el llamado de recaudación. A él se refiere el artículo 672, apartado d), LRL., al decir que la gestión económica de las Entidades locales «tendrá por objeto la administración de bienes, rentas, exacciones, derechos y acciones que les pertenecen, con cuya finalidad y sin perjuicio de la intervención del Estado cuando proceda, les corresponden las funciones siguientes: ...el reconocimiento, liquidación, investigación y cobranza de los derechos, rentas y exacciones».

c) Pues bien, este servicio de «investigación y cobranza de... exacciones», puede ser encomendado—y de hecho lo es, frecuentemente—a una Entidad pública distinta de aquella que percibe el importe de las exacciones o impuestos.

3. *Problema fiscal.*—En los casos en que la recaudación se confía a Entidad pública distinta de aquella que percibe el importe de las liquidaciones correspondientes, se ha planteado el problema

de si los beneficios que percibe la Entidad recaudadora por la prestación del servicio de recaudación están o no sujetos a tributar por contribución de utilidades, Tarifa I.

El problema se ha planteado porque en el texto regulador de la contribución de utilidades, al enumerar las personas sujetas a tributación, incluye los «Recaudadores de Hacienda». Y los órganos de Hacienda pública han pensado que cuando el Recaudador es una Entidad pública distinta de aquella que percibe el importe del impuesto o exacción, no hay razón alguna para no considerarle «Recaudador» a todos los efectos y, concretamente, a efectos fiscales. De aquí que se haya intentado considerarles sujetos a tributar por Tarifa I de la contribución de utilidades.

En una palabra, toda la cuestión gira en torno a si pueden ser consideradas «Recaudador de Hacienda» las Entidades locales que realizan el servicio de recaudación de impuestos correspondientes a otra Entidad.

Para ello, conviene recordar que el Estatuto de Recaudación vigente, en su artículo 12, núm. 7.º, nos dice que el personal recaudador está constituido por :

- a) Los Recaudadores de Hacienda.
- b) Las Diputaciones provinciales, que soliciten y se las atribuya el servicio conforme a la Ley de 11 de abril de 1942, y los Recaudadores de zonas que ellas designen en sus respectivas provincias.
- c) Los actuales arrendatarios de servicio y los Recaudadores no funcionarios.

Pues bien, en orden a la debida solución del problema conviene distinguir entre Provincias y Municipios. Es cierto que, desde un punto de vista general, podrían esgrimirse argumentos de peso en apoyo de la no sujeción a tributar por Tarifa I de utilidades los premios que perciben por la recaudación de arbitrios o impuestos de otra Entidad. Pero, caso de no tenerse en cuenta las consideraciones generales anteriormente expuestas y examinando las disposiciones aplicables al caso, la distinción se impone.

B) *La recaudación de impuestos estatales por las Diputaciones provinciales.*—En este punto concreto, el Tribunal Supremo ha se-

ñalado la sujeción a Tarifa I de utilidades de los beneficios que las Diputaciones provinciales obtienen por la recaudación de impuestos del Estado. Concretamente, la sentencia de 22 de diciembre de 1953, en sus considerandos segundo, tercero y cuarto, ha confirmado la que, con anterioridad, venía manteniendo el Tribunal económico-administrativo central. En ella se dice:

a) «Que el artículo 1.º del título 1.º de la Tarifa I de dicha contribución de utilidades, según la redacción que le dió el Decreto-ley de 15 de diciembre de 1927, declara sujetos a tributación los premios obtenidos por los Recaudadores de Contribuciones, y que, conforme a lo preceptuado en la Real Orden de 2 de marzo de 1929, a efectos de liquidación por aquella tarifa en el concepto legal de Recaudadores de Hacienda, han de estimarse comprendidas las personas y Entidades relacionadas en el número 6.º del artículo 12 del Estatuto de Recaudación de 18 de diciembre de 1928, artículo cuyo apartado d) mencionaba concretamente a las Diputaciones provinciales, actualmente mencionadas también en igual artículo del vigente Estatuto de 29 de diciembre de 1948».

b) «Que si bien es cierto que la regla 49 de la Instrucción de 8 de mayo de 1928, invocada por la Diputación provincial recurrente, establece que no tributarán por la Tarifa I en cuanto a los servicios o profesiones que exploten, las Corporaciones y demás Entidades sujetas a contribuir por la Tarifa III, no lo es menos que manifestándose por la expresada Diputación provincial, tanto en el expediente gubernativo como en el pleito, que a ella no le alcanza la alegación de contribuir por la Tarifa III, nunca cabría reputarla comprendida en la regla de que se trata, de exclusiva aplicación a las Corporaciones y Entidades que, hallándose sujetas a tributación por esa última tarifa, desarrollen actividades gravadas por la Tarifa I de la propia contribución de utilidades».

c) «Que la obligación de tributar las Diputaciones provinciales por los ingresos que les proporcionen el servicio recaudatorio a las mismas concedido, ha quedado corroborada por el Decreto de 17 de agosto de 1949, al disponer que, para determinar las bases impositivas por Tarifa I de la contribución de utilidades, en las liquidaciones que se practiquen a las Diputaciones provinciales en-

cargadas de la recaudación de las contribuciones del Estado y a los recaudadores de zona designados por aquélla, se harán en los ingresos íntegros totales que unos y otros obtengan por premios de cobranza voluntaria y recargos o dietas en la ejecutiva, las deducciones que dicho Decreto señala».

C) *La recaudación por los Ayuntamientos de impuestos estatales o provinciales.*—1. *La legislación fiscal.*—Las disposiciones complementarias de la legislación de utilidades se refieren expresamente a la equiparación de las Diputaciones provinciales a los Recaudadores de Hacienda cuando recaudan impuestos estatales. Pero no se refieren a los Ayuntamientos. ¿Cuál es el fundamento de este silencio de la norma jurídica? En principio cabe pensar en dos soluciones: que se debe a una simple omisión del legislador, pero que las mismas razones que llevaron a someter a la contribución de utilidades a las Diputaciones son aplicables respecto de los Ayuntamientos, o, por el contrario, que en el caso de los Ayuntamientos los supuestos son distintos. Esa última posición podría justificarse con las razones siguientes:

a) La Real Orden de 2 de marzo de 1929 dispuso que a los efectos de liquidación por Tarifa I de la contribución de utilidades, «se consideran comprendidos en el concepto legal de Recaudadores de Hacienda a todas las personas o Entidades mencionadas en el número 6.º del artículo 12 del Estatuto de Recaudación de 1928». En dicho artículo del Estatuto de 1928, como hoy en el Estatuto de Recaudación vigente, se incluía a las Diputaciones provinciales. Pero no a los Ayuntamientos. La razón de no incluir a los Ayuntamientos era la siguiente:

El Estatuto provincial de 1925, en su artículo 112, dispuso que las Diputaciones provinciales podrían optar a la recaudación de las contribuciones del Estado que éste no verifique directamente. A tal efecto, les otorgó el derecho de tanteo en las subastas que tuvieron lugar para adjudicar la recaudación en la provincia respectiva y se las permitió afectar como fianza parte de los recursos provinciales cuya exacción corría a cargo de la Hacienda pública. La Real Orden de 23 de julio siguiente dictó normas sobre aquella facultad de las Diputaciones, especificando que las Diputaciones po-

drían optar a la recaudación de los impuestos del Estado siempre que se les adjudicara en *arriendo* o la encomendara en determinados casos que se señalaban, pero siempre bajo el supuesto fundamental de que se trata de una facultad potestativa de la Diputación. En Real Decreto-ley de 29 de abril de 1927 se fijaron las condiciones en que la Diputación habría de llevar a cabo el servicio recaudatorio.

De estas disposiciones se desprende que la Diputación era considerada en tales casos como un recaudador más. Esto explica que en la Real Orden de 2 de marzo de 1929 y en el Estatuto de Recaudación no se considerase a aquéllas, a todos los efectos, como Recaudadores de Hacienda. Pero, entiéndase bien, únicamente en los supuestos específicos contemplados en tales disposiciones. Por tanto, sería impropio y supondría una contradicción de los principios jurisprudenciales en la materia, extender su aplicación a otros supuestos distintos, como sería entender que eran aplicables a los Ayuntamientos cuando colaboran con otra Entidad pública en la recaudación de los impuestos. Y con esta limitación específica debería interpretarse la Real Orden de 16 de marzo de 1931 (2).

2. *La jurisprudencia.*—El Tribunal Supremo, en sentencia de 18 de noviembre de 1955, se ha ocupado del problema fiscal planteado (3). Y en sus considerandos primero, segundo y cuarto, sienta la siguiente doctrina:

(2) Buena parte de los argumentos que se exponen en el texto han sido recogidos del dictamen previo a la interposición del recurso contencioso-administrativo resuelto por la sentencia que después se cita (de 13 de noviembre de 1955), dictamen debido a los Abogados del Excelentísimo Ayuntamiento de Bilbao, señores NAVESO y RODRÍGUEZ MORO.

(3) También se ocupa de otro problema fiscal relacionado con la misma tarifa: la obligación de tributar por indemnización a los maestros nacionales y la obligación de retención. No nos referimos en el presente trabajo a este aspecto de dicha sentencia, del que nos hemos ocupado en el comentario a la misma publicado en la "Revista de Administración Pública", núm. 18. En dicho trabajo nos planteamos los diversos problemas a que da lugar la indemnización por casa-habitación de los maestros nacionales. Principalmente los siguientes:

a) Exención o no de referida indemnización.

a) «Que los Recaudadores de Contribuciones tributan por Tarifa I de utilidades por estar comprendidos específicamente como contribuyentes en el apartado e) del artículo 1.º de dicha Tarifa por los premios, gratificaciones, etc., y emolumentos de todas clases que perciban, y al establecer la Orden de 16 de marzo de 1928 que los Recaudadores de Contribuciones e Impuestos del Estado, nombrados por las Diputaciones provinciales, que tuviesen concedido este servicio recaudatorio serán asimilados a los Recaudadores de Hacienda, para todos los efectos, por imposición de Tarifa I de utilidades, así como también los demás Recaudadores designados por dichas Corporaciones para realizar la cobranza de sus exacciones provinciales, es evidente que el Ayuntamiento de B., por los premios de cobranza que percibió de lo recaudado por exacciones provinciales, debe tributar por utilidades conforme a la Tarifa I, y para aclarar y consolidar esta conclusión no está de más consignar que el Ayuntamiento referido, en virtud de lo que convino con la Diputación, fué designado por ésta Recaudador de las exacciones provinciales, y siendo ello así, por imperativo de la Orden precalendada, al ejercer tal cometido, quedó asimilado a los Recaudadores de Hacienda para todos los efectos de tributar como contribuyente por la Tarifa I, y como dicha asimilación está decretada por la Orden indicada, sin distinguir para ello si ha de tratarse persona natural o jurídica, acorde con esta estimación, aunque sea una Corporación municipal la que actúe como Recaudadora nombrada por la Diputación, debe ser considerada sujeto de la imposición con respecto a la mencionada contribución, enervándose por estas apreciaciones la alegación de la parte recurrente de que la tributación por Tarifa I tiene un concepto de trabajo personal, de actividad particular, que no encaja en la actividad de las Corporaciones municipales, pues la asimilación quiere decir, a los efectos fiscales expresados, estimar semejante la Corporación

b) Caso de no existir exención fiscal, la determinación de quién es el sujeto obligado al pago, si el maestro o la entidad local.

c) Caso de que sea sujeto obligado al pago el maestro, a quien corresponde la retención de la cantidad correspondiente al impuesto.

municipal a un Recaudador de Hacienda que, por razón de su profesión, percibiera premios, remuneraciones, gratificaciones o emolumentos de todas clases, y como, por otra parte, no estaban en la fecha de exigirse el tributo exento de él por disposición legal alguna de las Corporaciones municipales cuando actuaban como Recaudadores en la forma dicha, es obvio que debían satisfacer la contribución referida».

b) «Que a más abundamiento, y en ratificación de las anteriores conclusiones, ha de tenerse en cuenta que todo premio o emolumento percibido como consecuencia de servicios prestados en la Recaudación de Contribuciones e Impuestos o Arbitrios de cualquier clase constituye por su esencia una retribución de servicios de carácter personal, ya sean actos realizados por una entidad individual o colectiva, puesto que tratándose de estas últimas, como por su naturaleza no pueden realizarlos por sí mismas, han de valerse de personas físicas que actúen en su nombre y representación, y así la Regla 49 de la Instrucción del año 1928 establece qué las Corporaciones y demás entidades sujetas a contribuir por Tarifa III de Utilidades que exploten servicios o profesiones cuyos ingresos aparezcan grabados por Tarifa I, no tendrán que tributar por esta última en razón al servicio o profesión explotados, quedando sujetos al régimen general de la Ley de Utilidades, razón de este precepto que va encaminado a evitar una doble imposición, pues los rendimientos que a tales entidades o Corporaciones proporcione la explotación del servicio o profesión pasan a integrar el beneficio bruto tributable por Tarifa III, de donde se deduce que dicho precepto de la Instrucción referida presupone que en principio las personas colectivas, y por lo tanto las Corporaciones de Derecho público, son susceptibles de realizar trabajos de índole personal, cuya remuneración está sometida en principio al gravamen que para las rentas de trabajo establece la Tarifa I, cuando aquéllas no tributen por la Tarifa III» (2.º considerando).

c) «Que la Orden de 26 de febrero de 1942, al regular la cobranza por los Ayuntamientos del Impuesto del Estado sobre los vinos, chacolí y sidras de todas clases, determinó en sus normas 7 y 8 «que en concepto de gastos de administración, cobranza y

fallidos» los Ayuntamientos deducirán el tanto por ciento que señala, por lo cual no ha de estimarse, por el concepto de *gastos* con que es autorizada en favor de los Ayuntamientos la expresada deducción, que ésta sea otorgada como premio o utilidad que deba ser gravada por Tarifa I de utilidades, que es el principio que para su devengo preside la expresada Tarifa, o sea que exista beneficio o utilidad. Si la mencionada Orden hubiera expresado que la deducción se concedía en vez de en concepto de gastos en el de premio de cobranza, la cantidad representativa de ésta estaría sometida a tributación, pero, claro está, reduciendo los gastos en relación al premio concedido, conforme a las disposiciones que regulan este particular, Reglas 37 y 58 de la Instrucción de 8 de mayo de 1928 y 24 y 170 del Estatuto de Recaudación de 18 de diciembre de 1928, Decretos de 3 de mayo de 1940 y 28 de marzo de 1941 y Ordenes de 26 de septiembre de 1940 y 23 de mayo de 1941; debiendo, por lo expuesto, rechazarse la deducción por gastos en la cobranza de los Impuestos del Estado sobre vinos, chacolís y sidra, como beneficio gravable por Tarifa I de utilidades y, en consecuencia, ha de revocarse el acuerdo recurrido».

3. *Conclusión.*—De la doctrina sentada en la sentencia citada se desprende claramente que cuando un Ayuntamiento realiza actividad tributaria consistente en la recaudación de impuestos de una entidad pública distinta habrá que tener en cuenta la naturaleza de las cantidades que, por tal servicio, recibe: si lo que recibe son premios, deben tributar por Tarifa I de utilidades; si la cantidad entregada lo es en concepto de gastos de administración y cobranza, estamos en presencia de cantidad no sujeta a tributación por Tarifa I de utilidades.

JESÚS GONZÁLEZ PÉREZ,

Profesor adjunto de Derecho administrativo