

## Las Corporaciones locales y su exención de Timbre

Amparados en la autoridad de Gascón Hernández (1) nos atrevemos a afirmar que la redacción del artículo 98 del Decreto de 18 de diciembre de 1953 no es afortunada. Ni puede serlo, por tanto, la fórmula del 673 de la Ley de 24 de junio de 1955, en el párrafo sexto del número 2, trasunto casi literal de aquel artículo 98. Uno y otro precepto, sobre no conceder con claridad mayor amplitud a la exención otorgada a las Corporaciones locales, tienen como una apariencia engañosa que, con frecuencia, puede llevar al error. En efecto, las líneas tradicionales de la mecánica de exención de Timbre pasan intactas del artículo 218 del Decreto de 25 de enero de 1946 al apartado sexto del artículo 647 de la Ley de 16 de diciembre de 1950, y de éste, al artículo 98 del Decreto de reforma de 18 de diciembre de 1953 y al 673-2-6.º del texto refundido de 1955, sin que, por otra parte, parezca introducir novedad sustancial el artículo 89, párrafo segundo de la novísima Ley del Timbre.

Hay siempre en estos preceptos un principio general, muchas veces de puro carácter declarativo. Luego, el problema más concreto de determinar el alcance de la exención, para lo cual se dictan normas que, a modo de gigantesca tijera, vienen a dejar bastante mal parado aquel principio genérico, según después veremos. Y, finalmente, se trata de resolver la cuestión de competencia que con-

---

(1) GASCÓN HERNÁNDEZ: *La exención por el Impuesto del Timbre en las Corporaciones Locales*. REVISTA ESTUDIOS VIDA LOCAL, núm. 78, pág. 860.

siste en determinar, en cada caso, que existe la exención y es aplicable al controvertido.

En este último punto, y no en la entidad del beneficio, es donde parece claro que han habido alteraciones de bulto. El sistema de la Ley de 1950 era el siguiente: la aplicación de la exención correspondía al Ministerio de Hacienda, pero a instancia de parte, en Territorial, Industrial, Utilidades e Impuesto sobre Valores. A las Oficinas liquidadoras, en los Impuestos de Derechos reales y Personas jurídicas. De oficio, en lo que se refiere al Impuesto de Pagos al Estado. En cuanto a Timbre, se facultaba al Ministerio de Hacienda para ordenar en qué casos habría de mediar declaración de exención por dicho Departamento y en qué otros establecer una a modo de solución automática.

El artículo 101 del Decreto de 18 de diciembre de 1953 simplifica en alto grado la cuestión al establecer que, a excepción de los impuestos de Derechos reales y sobre los bienes de las personas jurídicas, y en razón de la especial naturaleza de los mismos, los beneficios fiscales establecidos en favor de las Corporaciones locales se entienden concedidos de oficio. Lo propio declara, a la letra, el 674 de la refundición de 24 de junio de 1955.

Pues bien. Llama extraordinariamente la atención el que, a pesar de la inalterabilidad sustancial de la cuestión, y de que se mantienen intactas las normas de fondo, con tanta reiteración reproducidas, salvo modificaciones no siempre afortunadas, en cuanto a la redacción del precepto legal, el problema de las exenciones y sobre todo la del Timbre, revista caracteres de dificultad y confusión.

Examinemos la exención de Timbre a las Corporaciones, desde el ángulo de cada uno de los requisitos que la condicionan.

#### LA DOBLE PERSONALIDAD

Cuando las Corporaciones actúan como personas de derecho privado, se dice, no les alcanza la exención de Timbre. Veamos: un Ayuntamiento que trata de inscribir sus bienes patrimoniales en el Registro de la Propiedad no está exento de Timbre en lo que a

estas actuaciones se refiere, porque las certificaciones necesarias al efecto son documentos ajenos a la Entidad municipal como persona de derecho público. El criterio será lógico y consecuente, pero tal conclusión, al decir de Abella, es un puro disparate (2).

Y transcribe este autor una Resolución de la Dirección General del Timbre, sustentando, poco menos que al pie de la letra, tal doctrina denegatoria de la exención. En cambio, apuntemos que un acuerdo del Tribunal Económico-administrativo central, de 14 de marzo de 1952, en aplicación de la Orden ministerial de 23 de junio de 1947 declaraba el beneficio, a pesar del informe contrario de la Inspección Técnica del Timbre. Los recibos por derechos y tasas envuelven un acto en el que la Administración se muestra muchas veces con su fuerza coactiva, como ente de derecho público. ¿Están exentos? No lo estaban hasta 1954 y, para muchos, aún no lo están hoy, a pesar de la mención expresa que de ellos se hace en los textos legales a que luego nos referiremos. La Resolución de 13 de abril de 1948 decía que los recibos por derechos y tasas están sujetos al impuesto, porque son recibos de cantidad comprendidos en el artículo 190 de la Ley del Timbre. Este precepto aparece colocado bajo el rótulo de «Documentos expedidos por particulares o Sociedades de todas clases». Felizmente, la técnica de la nueva Ley del Timbre es mucho más correcta.

#### LA IMPUTABILIDAD DEL TRIBUTO

Esta norma no es clara en un impuesto indirecto; es imputable el Timbre a cualquier persona que suscriba el documento o tenga interés en el mismo.

La Orden de 23 de julio de 1947, dictada para puntualizar la cuestión, introdujo aún mayores confusiones, según viene a decir Rodríguez Más (3). En efecto, se habla en el número 1 de dicha disposición de que la exención se concede «por modo automático»

---

(2) ABELLA: *Régimen Local*, ed. 1951, pág. 926.

(3) RODRÍGUEZ MÁS: *Los Ayuntamientos y el Impuesto del Timbre*. REVISTA ESTUDIOS VIDA LOCAL, núm. 68, pág. 390.

a las Corporaciones locales, mientras que en el número 3 se confiere delegación a los efectos de declarar la exención cuando se solicite. (Cuando el beneficio está concedido por modo automático, es decir, de oficio, la actividad declarativa está excluída y únicamente cabe una revisión o acción inspectora. Así se establece en el 674 de la Ley refundida de 1955 y artículo 101 del Decreto de 1953).

Hay también en la Orden referida una distinción confusa entre actos, contratos y documentos en que las Corporaciones intervengan por imperativo inexcusable de su función, y los que responden a «ampliaciones de su cometido corporativamente aprobadas, pero carentes de la aprobación del Ministerio de la Gobernación y no incluídas por modo genéricamente nacional entre los postulados indeclinables de su gestión».

El criterio de la aprobación es peregrino y, en general, no creemos haya contribuído a poner mucha claridad en el asunto el énfasis de esta Orden ministerial.

En un aspecto no sólo doctrinal, sino especialmente pragmático, siempre que un Ayuntamiento pueda repercutir el Timbre, debe hacerlo. Otra afirmación sería casi tanto como decir que en las oficinas de los Municipios no rige la Ley de este impuesto. Un acuerdo del Tribunal Económico-administrativo central, de 26 de mayo de 1953, dice que «no hay Ley que determine que el Timbre haya de pagarse por el emisor del documento gravado, ni existe obstáculo legal para que en las ordenanzas municipales se incluya una cláusula de imputabilidad del pago de aquel impuesto, doctrina confirmada por la propia Ley del Timbre en su artículo 222».

A la luz de estos razonamientos no aparecen como exentos de Timbre los recibos expedidos por los Ayuntamientos para el cobro de derechos y tasas por prestación de servicios. Una Circular de la Dirección General del Timbre, de 9 de mayo de 1934, considera, no obstante, como únicamente sujetos a Timbre los recibos de cantidad expedidos por los Ayuntamientos como una persona o sociedad cualquiera y no los relativos a actos de la Administración. (RR. OO. de 8 de enero de 1879, 20 de febrero de 1883 y 12 de marzo de 1886).

La Ley y el Decreto de 1953 y el texto refundido de 1955 declaran, en cambio, la exención. Y el legislador parece cobrar un aire aclaratorio o extensivo al decir: «incluso los de percepción de derechos, tasas y cualesquiera otra clase de exacciones locales», con lo que parece sentar la exención de todos los recibos de exacciones, sin distinción.

#### LA EXENCIÓN NO PUEDE SER MAYOR QUE LA QUE GOZA EL ESTADO

Por vía de ejemplo, citaremos un Acuerdo del Tribunal Económico central de 20 de marzo de 1953, dictado en aplicación de este principio tradicional recogido por el apartado 3 del artículo 673 de la Ley refundida de Régimen local, y el artículo 89, párrafo segundo de la novísima Ley del Timbre.

Según dicho acuerdo, y en razón a estar gravados cuando del Estado se trata, no hay exención del Timbre a favor de los Ayuntamientos, por ninguno de los documentos siguientes: Padrones fiscales y listas cobratorias; cuenta de administración de Propios y arbitrios y liquidación del presupuesto; libros de contabilidad y auxiliares de los mismos distintos del de Inventarios y Balances, Mayor y Caja (conceptos todos gravados por el artículo 30 de la aún vigente Ley del Timbre); actas de arqueo (art. 57, núm. 7 de la misma Ley); recibos por derechos y tasas (Res. Dirección General del Ramo de 18 de octubre de 1950).

Cabe preguntarse si esta doctrina es sostenible después de lo declarado por el legislador de 1953. Si así fuera ¿en qué quedaría la base adicional quinta de la Ley, el artículo 98 del Decreto del mismo año y los preceptos correspondientes y ya citados del texto refundido de 1955? Es cierto que esta legislación es posterior al acuerdo que nos ocupa, pero mucho nos tememos que sobreviva su doctrina. No es difícil observar en los órganos de inspección del Impuesto una tendencia restrictiva, muy concorde con el concepto de la interpretación de la Ley fiscal, pero ¡tan distante de lo que parecen los preceptos legales!

Las denegaciones de exención en los documentos antes dichos, viene a concluir el acuerdo tan repetido, implican, sin embargo,

una posible rebaja en el gravamen, debiendo tributar únicamente por la escala que al Estado corresponde. Es decir, que en lugar de exención nos encontraríamos ante una simple reducción del Impuesto.

Un Auto de la Sala 4.<sup>a</sup> del Tribunal Supremo, al que se refiere Rodríguez Moro (4), dice en su único considerando: «que a tenor de lo preceptuado en el artículo octavo en relación con el 647, apartado segundo, párrafo sexto de la Ley de Régimen local de 16 de diciembre de 1950, los Municipios y las Provincias se hallan exentos del Timbre en el ejercicio de las acciones que entablan, necesarias para la defensa de sus bienes y derechos, por lo que resulta inaplicable lo dispuesto en el artículo 97 del texto refundido de la Ley de lo Contencioso-administrativo de 8 de febrero de 1952, y en los artículos 270 y siguientes del vigente Reglamento jurisdiccional, y se hace preciso reformar la providencia recurrida de 28 de junio último, en cuanto exigió la constitución por el Ayuntamiento demandante de un depósito de papel sellado».

Este Auto viene a confirmar la doctrina de otro de la Sala 3.<sup>a</sup> de 30 de abril de 1953 y, según concluye el doctor Rodríguez Moro siguiendo a González Pérez (5), el beneficio de gratuidad comprende a todos los procesos en que intervienen las Entidades locales en defensa de sus bienes y derechos, y en ellos han de comprenderse no sólo los procesos administrativos, sino los civiles y cualesquiera otros en que intervengan tales Entidades. Dicha doctrina es recogida en el apartado 11 del artículo 89 de la Ley del Timbre de 15 de abril de 1955, de tan prolongada «vacatio».

No es necesario anotar por nuestra cuenta que en muchos de estos procesos las Corporaciones actúan como personas de derecho privado.

¿Cuál será, en consecuencia, el derecho aplicable hoy en la materia?

---

(4) N. RODRÍGUEZ MORO: *Las Corporaciones Locales vienen exentas de Timbre en las actuaciones judiciales*. «Rev. Administración Pública», núm. 15, pág. 155.

(5) GONZÁLEZ PÉREZ: «Revista de Derecho Financiero», marzo de 1954, páginas 39 y ss.

Según Gascón Hernández, en su citado trabajo, es de estimar en vigor el artículo 98 del Decreto de 18 de diciembre de 1953, dictado en desarrollo de la base quinta de la Ley de 3 de diciembre de 1953 (y, por lo tanto, claro está, la vigencia del artículo 673-2-6.º de la Ley refundida de 24 de junio de 1955). Ahora bien, en lo que dichos preceptos no contradicen a la Circular de 13 de abril de 1953, estima que ésta sigue en vigor.

El problema presenta aspectos de verdadera sutileza que podrán originar bizantinas controversias. En primer lugar, las normas en vigor pueden ser tachadas de inconsecuentes: las condiciones que delimitan la exención y aparecen expuestas al principio del texto, tanto en el Decreto como en la Ley refundida (imputabilidad del pago, imposibilidad de repercusión), pueden no darse en los actos que como exentos se enumeran luego. Y de hecho, no se dan en la mayoría de ellos; los documentos de pago, siempre encierran probabilidad de repercusión. Un caso aparece como más claro a primera vista: el de apertura de libros, acto exento cualesquiera que éstos sean. Pero la claridad de este supuesto vendrá a ser enturbiada por aplicación de la condición general establecida en el apartado 2 del artículo 101 del Decreto de 1953, al que corresponde el número 3 del artículo 673 de la Ley refundida.

En efecto, los libros de contabilidad y auxiliares de los mismos distintos del de Inventarios y Balances, Mayor y Caja, vienen gravados, cuando del Estado se trata, por el artículo 30, números 6, 7, 8 y 10 de la Ley del Timbre aún vigente. A la vista de esta circunstancia cabe preguntarse si efectivamente hay exención o simple reducción: ambos criterios resultan del derecho vigente.

¿Qué interpretación cabe a la vista de lo dicho?

Si prevalecen las líneas clásicas de la exención del Timbre, tan repetidas, apenas ninguno de los casos enumerados como exentos en los textos legales sobrevive a su rigor, según hemos visto. La conclusión no puede ser más desconsoladora; sería casi tanto como afirmar que las nuevas normas no sirven para nada; son como una trampa en cuyo fondo aguarda el más amargo de los desengaños con los ingratos caracteres de un acta de defraudación.

En cambio, tanto en la Ley como en el Decreto se observa una

tendencia ampliatoria del beneficio. Tal parece ser su propia causa. ¿Podrán entonces entenderse efectivamente exentos los libros, talones, recibos y demás documentos expresamente incluidos en el Decreto?

Ello implicaría una dulcificación de las normas clásicas, y con respecto a las mismas, tal como se expresan en el comentado artículo 98 del Decreto, y su correspondiente de la Ley de 1955, algo así como un «genus per speciem derogatur». Pero si así fuera, en la desafortunada redacción de su texto, habría de haberse indicado que con carácter excepcional el beneficio se extendía a la apertura de libros, aún los sujetos a tributación en el caso del Estado, a los documentos de pago, aunque pudiera repercutirse el Impuesto, etc., etcétera, entendiéndose por no concedida la exención en los demás casos no enumerados.

En resumen, la actual regulación de las exenciones de Timbre a favor de Corporaciones locales puede originar discusión, por lo que son de esperar nuevas normas de interpretación y resoluciones aclaratorias.

FRANCISCO RIBÉS PUIG  
Abogado  
Secretario del Ayuntamiento  
de Cehegín (Murcia)