

## I.-COMENTARIOS MONOGRAFICOS

### LA INDEMNIZACION POR CASA-HABITACION Y LA CONTRIBUCION DE UTILIDADES

**SUMARIO:** I. INTRODUCCIÓN. A. *La indemnización por casa-habitación:* 1. *Naturaleza de la indemnización.* 2. *Sujetos activo y pasivo.* 3. *Contenido de la indemnización.* B. *Sujeción a la contribución de Utilidades (tarifa primera):* 1. *La legislación tributaria general.* 2. *Problema de la exención.* 3. *La legislación complementaria.*—II. SUJETO OBLIGADO AL PAGO. A. *Las normas generales del impuesto.* B. *Las normas especiales:* 1. *El Decreto de 16 de junio de 1953.* 2. *La Orden del Ministerio de Hacienda de 8 de junio de 1953.* C. *Apreciación crítica.*—III. SUJETO OBLIGADO A LA RETENCIÓN. A. *Las disposiciones reguladoras de la contribución y la doctrina del Tribunal económico-administrativo.* B. *Apreciación crítica.* C. *La doctrina del Tribunal Supremo.*

#### I. INTRODUCCIÓN.

##### A. *La indemnización por casa-habitación a los Maestros nacionales.*

###### 1. *Naturaleza de la indemnización.*

a) La Ley de educación primaria de 17 de julio de 1945, en su artículo 151, párrafos 10 y 11, dispone: «Es obligación del Municipio proporcionar al Maestro y su familia vivienda decorosa, capaz y con preferencia próxima a la Escuela. En tanto no existan edificios adecuados en número suficiente, propiedad del Estado o del Municipio, para que tal obligación quede cumplida, los Ayuntamientos deberán arrendar por su iniciativa, con cargo exclusivo a los presupuestos municipales, las casas necesarias para completar el alojamiento. Si los Maestros prefieren una indemnización, percibirán en cualquier caso, con cargo al presupuesto municipal, una cantidad en metálico equivalente al tipo medio del precio de los arrendamientos en la localidad y que se determinarán por el Estado, previos los asesoramientos precisos de los organismos competentes de los Ministerios de Trabajo y Hacienda.» De conformidad con este precepto, el artículo 176 del Estatuto del Magisterio, aprobado por Decreto de 24 de octubre de 1947, dispone que «todos los Maestros que desempeñen Escuela Nacional disfrutarán, para ellos y su familia, en la

misma localidad en que radiquen sus destinos, de vivienda decorosa y capaz, que les será proporcionada por los respectivos Ayuntamientos». Y el artículo 177, que cuando no exista número suficiente de edificios adecuados, el Maestro podrá optar «entre la vivienda arrendada por los Ayuntamientos o el percibo de una cantidad en metálico equivalente al tipo medio del precio de los arrendamientos en la localidad, que hará efectiva el propio Ayuntamiento». Estas son las disposiciones fundamentales reguladoras de la obligación de los Municipios de proporcionar a los Maestros nacionales vivienda decorosa y capaz (1).

b) De los preceptos transcritos se desprende que se trata de una obligación de las Entidades municipales respecto de unas personas que no son funcionarios de las mismas, sino funcionarios del Estado. Y la obligación puede consistir en la prestación de vivienda (bien si existen edificios adecuados propiedad del Estado o del Municipio, bien se haya arrendado la vivienda por el Municipio) o en la prestación de una indemnización en metálico. Ahora bien, esto último tendrá lugar, no a elección del Ayuntamiento, sino a elección del Maestro que tenga derecho a la prestación. La opción puede ejercitarla el Maestro, según los términos claros de la Ley de educación primaria y del Estatuto del Magisterio.

## 2. Sujetos.

a) *Sujeto activo.*—El derecho a la vivienda, y en su caso a la indemnización en metálico correspondiente, lo ostenta todo Maestro que desempeñe Escuela Nacional (art. 176, Estatuto). Se planteó el problema de qué se entiende por «escuela nacional» a estos efectos: concretamente, si podían tener tal carácter las escuelas parroquiales. Con este motivo, el Tribunal Supremo dictó una sentencia que contiene una doctrina general acertada. En sentencia de 8 noviembre 1954 (2.º considerando), se afirma «que aunque el carácter nacional de las Escuelas parroquiales no estuviese como está reconocido por la Orden de 30 de octubre de 1948 y por la de 8 de noviembre de 1950, nunca cabría olvidar que este Tribunal tiene declarado en sus sentencias de 14 de marzo de 1947 y 23 de enero de 1949, que *el criterio de amplitud a que responden las disposiciones legales que imponen a los Municipios la concesión del beneficio de casa-habitación o indemnización equivalente a los Maestros, obliga a exigir el cumplimiento del deber de proporcionar una u otra en todos*

---

(1) Existen otras disposiciones complementarias, cuya cita omitimos, dado el carácter del presente trabajo; no pretende estudiar el régimen jurídico general de la indemnización por casa-habitación, sino únicamente su aspecto fiscal.

*los casos en que se dé identidad de razón o similitud en la función por la que aquel beneficio se otorga.»*

b) *Sujeto pasivo*.—En este punto conviene precisar los conceptos, por la repercusión fiscal que implica la determinación del sujeto obligado al pago de la indemnización. No ofrece duda que, con arreglo a los textos citados, la obligación de proporcionar casa-habitación o, en su caso, dar la indemnización correspondiente recae sobre aquel Municipio en el que el Maestro preste los servicios (2). Ahora bien, que pese sobre el Municipio la obligación, no quiere decir que sea él quien pague directamente al Maestro la cantidad correspondiente, pues lo normal será —como después quedará demostrado— que el Municipio libre las cantidades correspondientes a indemnización por casa-habitación de los Maestros que presten servicio en el término municipal al Habilitado del Magisterio, para que éste sea el que pague directamente dicha cantidad en unión del sueldo y demás emolumentos. En una palabra: se impone la distinción entre dos sujetos: el que soporta la obligación de indemnizar y el que efectivamente paga a los Maestros. Aquél es siempre el Municipio. Este no es, o al menos no puede ser, el Municipio correspondiente; normalmente, lo será el Habilitado del Magisterio.

### 3. *Contenido.*

La prestación en que se concreta la obligación estudiada puede ser de dos tipos:

a) *Prestación «in natura»*.—Los Municipios proporcionarán al Maestro la vivienda decorosa a que se refiere la Ley de educación primaria y el Estatuto del Magisterio. El problema radicará en estos casos en la determinación de si la vivienda facilitada al Maestro reúne las condiciones de decoro y capacidad. Para ello, el artículo 184 del Estatuto da reglas especiales, con arreglo a las cuales bastará el acuerdo entre el Municipio y el Maestro respectivo, y si no existiese acuerdo, la Inspección de Enseñanza Primaria, «teniendo en cuenta las condiciones de dichas viviendas en relación con las demás de la localidad y las necesidades de los Maestros, informará a la referida Comisión (3) y ésta resolverá la aprobación o desaprobarción de la vivienda ofrecida».

b) *Prestación en metálico*.—Ahora bien, caso de que el Municipio tenga necesidad de arrendar la vivienda que debe proporcionar al Maes-

(2) Según el artículo 3.º de la Orden de 26 marzo 1954, la indemnización sustitutiva de casa-habitación en los Municipios de menos de 20.000 habitantes será satisfecha conforme a las disposiciones que la regulen, con cargo a los créditos presupuestarios del Estado.

(3) Comisión cuya composición se prevé en el propio Estatuto del Magisterio.

tro, éste puede optar por «el percibo de una cantidad en metálico equivalente al tipo medio del precio de los arrendamientos en la localidad, que hará efectiva el propio Ayuntamiento». Se trata, por tanto, de una prestación subsidiaria, que sólo será posible cuando se den determinadas circunstancias, concretamente dos: inexistencia de edificios propiedad del Estado o del Municipio adecuados, y opción del Maestro.

En este último caso, el problema radicarán, no en la determinación de las condiciones de decoro y capacidad de la vivienda, sino en fijar la cuantía de la indemnización. A tal fin, el Estatuto del Magisterio crea una Comisión con aquella finalidad (arts. 178-179), cuyas resoluciones sobre la cantidad tipo de cada localidad «serán elevadas al Gobierno civil de la provincia, que tomará las medidas adecuadas para conocimiento y cumplimiento por parte de los Municipios» y «cada tres años, en el mes de septiembre, se celebrará reunión para confirmar o alterar, desde primero de enero siguiente, las indemnizaciones que vinieren riendo» (art. 180).

## B. Sujeción a la contribución de utilidades (tarifa primera).

### 1. La legislación tributaria general.

a) El artículo 1.º, núm. 1.º, del texto refundido de la Ley reguladora de la contribución de las utilidades de la riqueza mobiliaria dice que «la contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria gravará los siguientes conceptos: 1.º Las utilidades que, sin el concurso del capital, se obtengan en recompensa de servicios personales». Tales utilidades se gravan por la tarifa primera. Como regla general puede señalarse que todos los beneficios, todo rendimiento, toda utilidad procedente del trabajo personal está sujeta a tributación por mencionada tarifa (4). Por ello, el art. 1.º del R. D. de 15 de diciembre de 1927 dice:

(4) En sentencia de 29 de mayo de 1931 se dice 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 alguna de las tarifas por aquélla establecidas... y es de tener en cuenta que 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 primera las utilidades procedentes del trabajo personal».

En otra sentencia de 27 de marzo de 1930 se 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 núm. 1.º de su art. 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 primera 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».

«Contribuirán, con arreglo a las disposiciones de este título (5), los sueldos, sobresueldos, retribuciones, gratificaciones, haberes de temporero, premios, indemnizaciones, pensiones, gastos de representación y emolumentos de toda clase que perciban : a) Las clases civiles del Estado, tanto activas como pasivas» (6).

b) El Tribunal económico-administrativo central, de conformidad con los preceptos reguladores de la contribución de utilidades, ha afirmado que «...la sujeción a la tarifa primera de utilidades de las cantidades satisfechas por casa-habitación data, implícitamente, de aquella fecha de la Ley reguladora (22 septiembre 1922), y explícitamente, desde la Real Orden de 13 de febrero de 1931» (Acuerdos de 27 junio, 3 octubre y 19 diciembre 1952, 5 junio 1953) (7). Es decir, acudiendo a la legislación general sobre contribución de utilidades, tarifa primera, resulta incuestionable que las indemnizaciones por casa-habitación, al ser gratificaciones, premios o indemnizaciones que perciben determinados funcionarios públicos (los Maestros nacionales) están, en principio, sujetas a tributación por referida tarifa (8). Por tanto, para llegar a la conclusión de que no deben tributar, habría que acudir, no al concepto de «no sujeción al impuesto», sino al de «exención» (9).

## 2. Problema de la exención.

Se ha planteado el problema de si las indemnizaciones por casa-habitación a los Maestros nacionales están exentas de tributar por tarifa primera de utilidades.

(5) Título I de la tarifa I, dedicado a regular la contribución de utilidades por los beneficios obtenidos por «funcionarios públicos y asimilados».

(6) En sentencia de 30 noviembre 1953, primer considerando, se dice «que la tarifa primera de utilidades, texto aprobado por R. D.-ley de 15 de diciembre de 1927, en su art. 1.º, apartado c), sujeta a tributación de sueldos, retribuciones, gratificaciones, pensiones, gastos de representación y emolumentos de todas clases que perciban las clases activas y pasivas del Municipio».

(7) En el cuarto considerando del Acuerdo de 20 de junio de 1952 se dice que «la R. O. de 13 de febrero de 1931 dispuso en su art. 1.º que la gratificación que por casa-habitación perciben los Maestros debe ser gravada por la tarifa 1. de Utilidades, acumulándose, para la determinación del tipo de gravamen, a los sueldos de los respectivos perceptores, precepto que no modifica, sino que aclara una situación tributaria, y que está confirmado por la Orden ministerial de 1.º de febrero de 1950, siendo, por tanto, de obligatoria observancia».

(8) Así lo declaró, por otro lado, la Orden de 1.º de febrero de 1950, a fin de aclarar las dudas que habían surgido al interpretar el art. 177 del Estatuto del Magisterio.

(9) A diferencia de otros conceptos, en que el fundamento de que no estén gravados por tarifa primera radica en la no sujeción. Por ejemplo, las cantidades satisfechas en concepto de plus familiar. Cfr. nuestro comentario a la sentencia de 24 de junio de 1952, en REVISTA DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, núm. 8, págs. 220-223.

a) *Tesis contraria a la exención.*—La tesis contraria a la exención se basa, principalmente, en que, con arreglo a la Ley de contabilidad, las exenciones deben estar consignadas en las leyes fiscales. Concretamente, la jurisprudencia ha afirmado que «es norma hermenéutica trazada por el artículo 5.º de la vigente Ley de contabilidad y constante y fielmente seguida por la jurisprudencia de esta jurisdicción en beneficio de la Administración, el no admitir en materia tributaria otras exenciones que las expresamente consignadas en las leyes fiscales sin interpretaciones extensivas ni analógicas» (10). Y, en esta materia, ninguna ley ha establecido que las indemnizaciones por casa-habitación a los Maestros nacionales estén exentas de tributación por tarifa primera de la contribución de utilidades, ya que la Ley de educación primaria de 17 de julio de 1945, artículo 52, párrafo quince, se limita a establecer que «las indemnizaciones que por casa-habitación han de percibir los Maestros nacionales en el ejercicio del cargo se regularán por el oportuno Decreto».

b) *Tesis favorable a la exención.*—Pese a la doctrina anterior señalada, es indudable que existen fuertes argumentos que justifican la exención de tarifa primera de las indemnizaciones por casa-habitación. Principalmente, los siguientes:

a') Que si bien es cierto que la Ley de educación primaria se limita a decir que tales indemnizaciones se regularán por el oportuno Decreto (art. 52, párrafo quince), el Estatuto del Magisterio, aprobado por Decreto de 24 de octubre de 1947, en su artículo 177, párrafo segundo, dispuso: «Esta indemnización, como concedida en vez de la casa-habitación a que está obligado el Ayuntamiento, no puede ser considerada como bonificación ni gratificación acumulable en el orden tributario». Claro está que este precepto no tiene rango de ley, pero puede estimarse que la Ley de educación primaria delegó en el Gobierno la facultad de regular lo referente a referidas indemnizaciones y que, por consiguiente, estamos en presencia de un Decreto legislativo, al menos en la parte en que regula dichas indemnizaciones.

b') Que tal interpretación viene apoyada por el carácter de la indemnización, que viene a sustituir a la prestación «in natura» de casa-

(10) Sentencia de 18 junio 1953. En sentencia de 8 noviembre 1954 se dice que «como el art. 5.º de la Ley de Contabilidad de la Hacienda pública, en su párrafo primero, previene que no concederán exenciones para el pago de las contribuciones e impuestos, sino en los casos y en las formas que en las leyes se hubiere determinado, no es dable reconocer el beneficio tributario..., y por ello, mientras no se declare por la ley tal exención fiscal, procede aplicar la doctrina mantenida por esta jurisdicción en sus sentencias de 10 noviembre 1952 y 7 diciembre 1953». Cfr., además, entre la reiterada jurisprudencia dictada en este sentido, las sentencias de 23 marzo 1950, 25 mayo 1951, 2 marzo, 23 mayo, 10 junio, 8 y 19 octubre 1953.

habitación (son concedidas «en vez de la casa-habitación»), y si se grava por el impuesto de utilidades la indemnización resultará que el Maestro no percibirá lo suficiente para pagar el arrendamiento, pues de la cantidad que se le entregue —equivalente al tipo medio del precio del arrendamiento— habrá de descontársele la parte correspondiente al impuesto.

### 3. *La legislación complementaria.*

Para obviar la dificultad señalada, disposiciones complementarias han intentado resolver el problema mediante un ingenioso mecanismo: considerar obligado a pagar el impuesto al Ayuntamiento respectivo. Así se dispone en el Decreto de 16 de junio de 1950 y en la Orden de 8 de junio de 1953, que se estudian después. A la vista de estas disposiciones, se han planteado los problemas siguientes:

- a) Sujeto obligado al pago del impuesto.
- b) Sujeto obligado, en su caso, a la retención.

## II. SUJETO OBLIGADO AL PAGO DEL IMPUESTO.

### A. *Las normas generales del impuesto.*

Ya hemos dicho que la única solución adecuada y lógica para resolver el problema de la indemnización por casa-habitación consiste en declarar la exención de tarifa primera de utilidades. Si se estima por los órganos competentes que no es suficiente la declaración contenida en el artículo 177 del Estatuto del Magisterio, dictado en desarrollo de la Ley de educación primaria, debe dictarse norma de suficiente rango para resolver la cuestión. Ahora bien, de no existir la norma, ¿quién es el sujeto obligado al pago del impuesto? Con arreglo a la legislación general que regula la contribución sobre utilidades de la riqueza mobiliaria, el único sujeto obligado al pago es el funcionario que percibe la indemnización. El artículo 2.º del texto refundido de la Ley reguladora de la contribución de 22 de septiembre de 1922 no deja lugar a dudas (11).

### B. *Las normas especiales.*

Sin embargo, pese a la clara norma legal señalada, se ha pretendido

---

(11) Y así lo entendió el propio Tribunal económico-administrativo central, refiriéndose a los Maestros nacionales y a la indemnización a que este trabajo se refiere, en algunos acuerdos, v. gr., el de 10 junio 1952.

trasladar la obligación tributaria a persona distinta: no al sujeto receptor de la indemnización, sino al sujeto obligado al pago de la indemnización.

1. *El Decreto de 16 de junio de 1950.*

En el preámbulo de dicho Decreto, al referirse a la tesis de la exención, se dice que «tal interpretación es errónea, puesto que nunca pudo ser éste el propósito, ya que, establecida la obligación de tributar en la ley reguladora de la contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria, para declarar una exención hubiera sido necesario dictar otra Ley de orden fiscal». Y en su artículo único dispone: «Los Ayuntamientos vienen obligados a facilitar a los Maestros nacionales de la localidad casa-habitación suficiente y capaz para ellos y sus familias, o la indemnización equivalente, libre de toda carga fiscal, recayendo, por tanto, sobre ellos la obligación de pagar los impuestos que por este concepto pudieran exigirse.»

Por entender que tal disposición implicaba una vulneración de los derechos de las Entidades municipales, algún Ayuntamiento interpuso recurso contencioso-administrativo, que fué desestimado sin entrar a examinar la cuestión de fondo, por haberse interpuesto contra una disposición de carácter general. Concretamente, en sentencia de 29 de marzo de 1955 (2.º considerando), se dice «que el referido Decreto, por su génesis, por haberse dictado, según en el mismo se expresa, como aclaración a los preceptos de los artículos 176 y 177 del Estatuto del Magisterio de 24 de octubre de 1947, y por establecer una norma que comprende, no a uno o a varios Ayuntamientos determinados, sino a todos los del territorio nacional, es manifiestamente una resolución de carácter general, y sabido es que, conforme a reiterada doctrina jurisprudencial, las resoluciones de esa clase no pueden ser combatidas en la vía contencioso-administrativa hasta que, por su aplicación concreta y específica al recurrente, se produzca la vulneración de un derecho preestablecido en favor de dicho recurrente».

2. *La Orden del Ministerio de Hacienda de 8 de junio de 1953.*

El Ministerio de Hacienda, por la Orden citada, desarrolló los preceptos del Decreto anterior en el orden fiscal, señalando la obligación tributaria de los Ayuntamientos al pago y las complementarias inherentes a aquélla. El Tribunal Supremo aún no se ha pronunciado sobre la



procedencia general de esta disposición, directa ni indirectamente (12), pero sí el Tribunal contencioso-administrativo central, que ha afirmado, entre otros, en su acuerdo de 15 de enero de 1954, que, según el Decreto de 16 de junio de 1950 y Orden de 8 de junio de 1953, «sobre los Ayuntamientos, que son los obligados a facilitar las mencionadas casas-habitaciones o en su defecto la indemnización equivalente, libre de toda carga fiscal, recaería el pago del impuesto que por tal concepto podría exigirse».

### C. *Apreciación crítica.*

El Decreto de 1950 y la Orden de 1953, al trasladar una obligación tributaria de un sujeto a otro, infringen normas de rango superior. En efecto :

1. Según el artículo 9.º, inciso segundo, del Fuero de los Españoles, «nadie estará obligado a pagar tributos que no hayan sido establecidos con arreglo a Ley votada en Cortes». Y en tales disposiciones —que no tienen rango de ley— se obliga a ciertos sujetos —los Ayuntamientos—, que, con arreglo a las leyes, no tienen obligación tributaria alguna. Pues, como antes se ha dicho, la legislación reguladora de la contribución sobre utilidades de la riqueza mobiliaria establece que tales indemnizaciones deben ser abonadas por el sujeto que las recibe. Y así lo resolvió el Ministerio de Hacienda, en Orden de 1 de febrero de 1950, sobre la indemnización por casa-habitación.

2. El propio Decreto de 16 junio 1950 dice que para establecer la exención fiscal sería necesaria una ley votada en Cortes. Luego en la misma exposición de motivos de aquél se viene a reconocer la insuficiencia de rango para eximir a un sujeto fiscal —los Maestros naciona-

(12) En la parte dispositiva de la Orden citada se dice :

1.º La indemnización que los Ayuntamientos abonan a los Maestros nacionales en equivalencia de casa-habitación, libre de toda carga fiscal, obliga a las Corporaciones interesadas a presentar en las respectivas Administraciones de Rentas Públicas las correspondientes declaraciones de las cantidades que hayan satisfecho por dicho concepto dentro de los quince días siguientes a la terminación de cada trimestre natural, como señala la regla 29 de la Instrucción provisional de 8 de mayo de 1928.

2.º En virtud de dichas declaraciones, las Administraciones de Rentas Públicas practicarán las liquidaciones pertinentes con arreglo a la cantidad declarada, teniendo en cuenta que en ningún caso será de aplicación lo dispuesto en las reglas 2.ª y 45 de la repetida Instrucción provisional.

3.º Lo anteriormente indicado no es aplicable a las gratificaciones que por casa habitación perciban otros funcionarios del Estado, las cuales siguen sometidas a las normas que regula con carácter general la tarifa 1.ª de la contribución de la riqueza mobiliaria.»

les— y obligar a otro sujeto distinto —los Ayuntamientos—. Pues, como ha dicho el Tribunal Supremo, si es norma hermenéutica trazada por el artículo 5.º de la vigente Ley de contabilidad y constante y fielmente seguida por la jurisprudencia de esta jurisdicción en beneficio de la Administración, el no admitir en materia tributaria otras exenciones que las expresamente consignadas en las leyes fiscales, sin interpretaciones extensivas ni analógicas, a sensu contrario el Fuero de los Españoles, en su artículo 9.º, preceptúa que nadie estará obligado a pagar tributos que no hayan sido establecidos con arreglo a la ley, y esta tutelación del Estado para los contribuyentes obliga a que las leyes fiscales sean interpretadas respecto de ellos con la misma norma hermenéutica, o sea sin dar lugar a la imposición de tributo alguno por interpretación extensiva o analógica» (Sentencia 18 junio 1953) (13).

### III. SUJETO OBLIGADO A LA RETENCIÓN.

#### A. *Las disposiciones reguladoras de la contribución y la doctrina del Tribunal económico-administrativo.*

##### 1. *Las disposiciones reguladoras.*

Partiendo de que los Maestros nacionales son —de no estimarse la exención— los únicos obligados al pago del impuesto por indemnización por casa-habitación, ha de rechazarse lo dispuesto en la Orden de 8 junio 1953 y acudir a las disposiciones generales sobre la contribución de utilidades. Con arreglo a las mismas, resulta :

a) Que, según el artículo 7.º núm. 2.º, del texto refundido de 1922, se recaudará por retención indirecta en favor del Estado «sobre los sueldos, dietas, asignaciones y retribuciones ordinarias o extraordinarias que tengan señalados a sus empleados las Corporaciones, sociedades, asociaciones y particulares».

b) Según la regla 4.ª de la Instrucción provisional de 8 de mayo de 1928, son obligaciones de los Habilitados que satisfagan gratificaciones, entre otras, la de la retención.

---

(13) En otra sentencia de 19 enero 1951 se afirma que «si las exenciones fiscales no pueden extenderse a límites superiores a los que la ley trace, también es imposible cercenarlo más allá de lo que el texto legal consienta, so pena de invadir campos de la actividad económica que la ley ha estimado debía dejar indemnes».

2. *La doctrina del Tribunal económico-administrativo.*

Entre otros, en su acuerdo de 20 junio 1952, afirmó que la obligación de retención del impuesto correspondía a los Ayuntamientos, sin que puedan admitirse, por improcedentes —afirma dicho acuerdo—, las alegaciones que «no son los Habilitados de los Maestros y que no pueden retener unas cantidades por tarifa primera de utilidades cuyos tipos desconocen al ignorar los sueldos base, ya que la interpretación ortodoxa de las reglas 4.ª y 5.ª de la Instrucción provisional de 8 de mayo de 1928 exige que el Habilitado del personal del Ayuntamiento ponga en conocimiento del Habilitado del Magisterio la indemnización que por el concepto debatido perciba cada uno de los titulares para que, una vez practicada la acumulación, determine el tipo de gravamen que le debe comunicar a aquél, que viene desde ese momento obligado a figurar en sus nóminas a los perceptores con el importe de la indemnización y el descuento correspondiente por utilidades que debe retener para su ingreso en el Tesoro, sin que, por otra parte y por esta retención, tenga derecho a premio, de acuerdo con lo dispuesto en la Orden de 4 de enero de 1933».

B. *Apreciación crítica.*

A la doctrina del Tribunal económico-administrativo central puede oponerse:

1. Que, según el artículo 7.º, núm. 2.º, de la Ley, la retención indirecta debe hacerse por una Corporación respecto de sus empleados, y resulta obvio que los Maestros nacionales no son empleados municipales, sino del Estado. De aquí la improcedencia de que sean los Ayuntamientos los que deban retener la cuota correspondiente a contribución de utilidades por una indemnización que perciben funcionarios de otra Entidad.

2. Según el R. D.-ley de 15 de diciembre de 1927, artículo 8.º, para determinar la base impositiva de las clases civiles del Estado se acumularán «todas las utilidades», «fijas por su cuantía y periódicas por su vencimiento», a fin de determinar el tipo de gravamen (art. 6.º). Es decir, la indemnización que se abona a los Maestros nacionales por casa-habitación debe acumularse a los demás emolumentos que perciba (14),

(14) Conviene señalar que lo dispuesto en el núm. 2.º de la Orden de 8 de junio de 1953 se establece partiendo de la base de que son los Ayuntamientos los obligados al pago. Pero si se considera, en atención a lo que antes se expone, que en nin-

acumulación que no puede hacer el Ayuntamiento que paga la indemnización y que se limita a librar mensualmente al Habilitado del Magisterio la cantidad global que abona a todos los Maestros del termino.

3. Según la regla 4.º de la Instrucción provisional de 8 de mayo de 1928, «*los Habilitados que satisfagan gratificaciones, pluses o cualesquiera otros emolumentos fijos y periódicos de cualquier clase, que no tengan el carácter de sueldo, notificarán al Jefe de la Habilitación a que estuviese adscrito el funcionario y a cuyo cargo corriese el abono del sueldo, el nombre y apellidos del preceptor, la naturaleza de la gratificación que le abonan y su importe*», y «*recibidas por los Habilitados encargados de satisfacer el sueldo o gratificación principal las notificaciones oportunas, procederán a realizar para cada funcionario la acumulación correspondiente, a los solos efectos de determinar el tipo de gravamen, y comunicarán dicho tipo al Habilitado o Habilitados a cuyo cargo esté el abono de los demás emolumentos del referido contribuyente, con el fin de que todas las percepciones de dicho carácter que éste haga efectivas queden debidamente gravadas con el tipo progresivo que por la acumulación proceda*». En este precepto ha pretendido fundar el Tribunal económico-administrativo central la obligación de retención de los Ayuntamientos respecto de las cantidades que abonan a los Maestros en concepto de casa-habitación. Sin embargo, de su tenor literal se desprende que es inaplicable al caso presente, pues es imposible considerar al Ayuntamiento habilitado del Maestro nacional que percibe la indemnización por casa-habitación. En efecto:

a) La regla citada regula relaciones entre los Habilitados y los funcionarios. No se refiere a aquellos casos en que una Entidad pública distinta a aquella a que pertenece el empleado ha de abonar cierta indemnización.

b) El Ayuntamiento no abona, no paga al funcionario tal indemnización, sino que se limita a librar dicha cantidad al Habilitado del Magisterio, para que sea éste el que abone aquella indemnización con los demás emolumentos.

c) Según la regla citada, han de ser los Habilitados que pagan gratificaciones los que han de notificar al Habilitado que satisfaga sueldo los datos para proceder a la acumulación. Pero si el Ayuntamiento no paga al funcionario la indemnización por librar la cantidad al Habilitado del Magisterio, existe un solo Habilitado, el del Magisterio, y es éste el que debe proceder, en su caso, a las retenciones correspondientes.

En ningún caso puede considerarse a éstos obligados al pago, a no ser que una ley votada en Cortes —no un Decreto-ley, ni siquiera ley de la Jefatura del Estado— así lo dispusiera, hay que acudir a las normas generales que regulan la contribución sobre utilidades de la riqueza mobiliaria, y con arreglo a éstas es indudable que procedería la acumulación, de no considerarse exentas tales indemnizaciones.

C. *La doctrina del Tribunal Supremo.*

El Tribunal Supremo se ha ocupado recientemente del problema del sujeto obligado a la retención del impuesto. En una sentencia de 18 de noviembre de 1955, de la que fué ponente el Excmo. señor don RODRIGO VIVAR TÉLLEZ, se sienta la siguiente doctrina (5.º considerando):

«Que del párrafo 2.º del artículo 7.º de la Ley de Utilidades, 24 y 25 de su Reglamento, y Reglas 4.ª y 29 de la Instrucción del año 1928, se colige que la retención indirecta de la contribución de utilidades por tarifa I, cuando se refiere a Corporaciones municipales, ha de efectuarse por éstas con relación a sus empleados, y los Maestros nacionales no lo son con relación a los Ayuntamientos, sino que son funcionarios del Estado, y si consta en el expediente administrativo que el Ayuntamiento recurrente la indemnización que por casa-habitación de los Maestros nacionales tenía que sufragar, la libraba globalmente, por mensualidades, al Habilitado del Magisterio encargado de satisfacer las nóminas y demás percepciones a dichos funcionarios, es manifiesto que el Ayuntamiento no pagaba directa ni individualmente a los perceptores dicha indemnización, sino al Habilitado del Magisterio, y por lo tanto en el caso de autos, no era el Ayuntamiento el obligado a retener la cuota por utilidades a los referidos contribuyentes.»

JESÚS GONZÁLEZ PÉREZ.

Profesor adjunto de Derecho administrativo.

