

De conformidad con las competencias atribuidas al Consejo Económico y Social por la Ley 21/1991, de 17 de junio, previo análisis y tramitación por la Comisión de Economía y Fiscalidad, de acuerdo con el procedimiento previsto en el Reglamento de Organización y Funcionamiento Interno, el Pleno del Consejo Económico y Social aprueba, en su sesión ordinaria del 23 de julio de 1997, el siguiente

Dictamen

I. ANTECEDENTES

Con fecha 11 de julio de 1997 tiene entrada en este Consejo Económico y Social una solicitud de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda para que, dentro del periodo de consultas respecto del Proyecto de Real Decreto por el que se modifican los artículos 5 y 66 del Reglamento sobre el IRPF, se determina el porcentaje de ingreso a cuenta que debe practicarse en determinados supuestos de derechos de imagen contemplados en el apartado 3 del artículo 2 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y se modifica el artículo 57 del Reglamento del Impuesto de Sociedades, el Consejo emita las observaciones o sugerencias que considere oportunas.

El CES ha decidido expresar su parecer por medio del presente Dictamen, a fin de que pueda ser tenido en cuenta en la fase de elaboración en que se encuentra el Proyecto, con independencia de que el Gobierno someta a Dictamen el texto definitivo en virtud de lo establecido en el artículo 7.1.1.a) de la Ley 21/1991, de 17 de junio, de creación del Consejo Económico y Social.

Ninguno de los dos Reglamentos ahora modificados ha sido objeto de Dictamen del CES. El primero, obviamente, por ser muy anterior a la constitución, el 16 de noviembre de 1992, del Consejo; el segundo, por el contrario, pese a la remisión para Dictamen, en 1995, del Anteproyecto de Ley del Impuesto de Sociedades.

El CES sí tuvo ocasión de emitir su opinión acerca de la norma que justifica una parte de las modificaciones propuestas, esto es, la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. No obstante, en el texto que en su día remitió el Gobierno no se incluían algunos contenidos recogidos después en el articulado de la Ley, por lo que el CES no pudo, en su momento, valorarlos. Uno de ellos es, precisamente, la regulación del ingreso a cuenta que debe practicarse en determinados supuestos de explotación de derechos de imagen, a partir de la cual se procede ahora a modificar el Reglamento del Impuesto de Sociedades.

II. CONTENIDO

Las materias que aborda el Proyecto de Real Decreto objeto del presente Dictamen afectan principalmente a la normativa reglamentaria de las dos grandes figuras de carácter directo del sistema tributario español: el IRPF y el Impuesto de Sociedades.

Según el breve texto expositivo que acompaña al proyecto de articulado remitido, las modificaciones se fundan en la necesidad de adecuar la normativa fiscal de carácter reglamentario a lo dispuesto en la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Además, recogen lo establecido por la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de julio de 1996, así como una recomendación concreta del Defensor del Pueblo sobre medios de pago en devoluciones de ingresos indebidos de la Hacienda Pública.

El Proyecto, que consta de cuatro artículos, una disposición adicional y una transitoria, y una disposición final, recoge dos ámbitos de actuación:

- El primero modifica el Reglamento del IRPF en dos aspectos: **las fórmulas directas e indirectas de prestación del servicio de comedor de empresa** en su tratamiento como remuneración en especie a efectos tributarios, que habían de adecuarse a la ya citada STS de 3 de julio de 1996 y a la nueva redacción, por la también ya citada Ley 13/1996, del artículo 26 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF; y **los medios de pago en las devoluciones de impuestos**.

Así, el artículo 1º del Proyecto, modificando el artículo 5 del Reglamento del IRPF, establece un nuevo límite, 1.100 pesetas diarias, para la no consideración de remuneración en especie en los servicios de comedor de empresa, especificando además que este límite sólo operará en los supuestos de prestación mediante fórmulas indirectas, y que la cuantía podrá ser modificada por el Ministro de Economía y Hacienda “atendiendo a la evolución económica de estas fórmulas y a su contenido social”.

El artículo 2º del texto a Dictamen, dando nueva redacción al artículo 66 de dicho Reglamento, habilita al Ministro de Economía y Hacienda para autorizar la devolución de oficio tras la liquidación provisional del impuesto por cheque nominativo.

Y la Disposición Adicional, que modifica el RD 1163/1990, de 21 de septiembre, establece que cuando la devolución se refiera al IRPF podrá realizarse también, a solicitud del interesado, mediante cheque sin cruzar.

En la Disposición Transitoria se indica, por último, que las devoluciones concernidas cuyo expediente se hubiese iniciado antes de la entrada en vigor del nuevo RD se efectuarán con arreglo a las disposiciones hasta entonces vigentes.

- El segundo configura el **tratamiento del ingreso a cuenta en la explotación de derechos de imagen**, no sólo determinando, conforme a la habilitación contenida en la reiterada Ley 13/1996, el porcentaje a aplicar, sino también modificando el artículo 56 del Reglamento del Impuesto de Sociedades para someter a retención o ingreso a

cuenta las rentas procedentes de esos derechos sea cual sea la fórmula en que se exploten.

A la fijación, en un 25 por 100, de dicho porcentaje se dedica el artículo 3º del Proyecto sometido a Dictamen, y a la modificación del citado artículo 56 del Reglamento el artículo 4º, donde se reserva la actual letra h) a especificar como renta sujeta a retención o ingreso a cuenta en el IS “los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, aún cuando constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas”.

III. OBSERVACIONES

Con carácter previo, el CES quiere recordar que el Gobierno no solicitó su Dictamen para el Proyecto de Real Decreto de Reglamento del Impuesto de Sociedades, a pesar de ser materia claramente inserta en su ámbito competencial y aún habiéndosele remitido en su momento el Anteproyecto de Ley de dicho impuesto, que fue objeto del Dictamen 2/1995, de 15 de febrero. De esta forma, el CES no pudo emitir su opinión sobre la normativa reglamentaria vigente en este tributo, que el presente Proyecto viene a modificar, en un aspecto muy concreto, lo que dificulta su evaluación.

Atendiendo ya al contenido del Proyecto de Real Decreto, el CES estima oportuno formular las siguientes observaciones:

1. La modificación del Reglamento del IRPF sobre prestación de servicios de comedor es conforme al nuevo redactado de la Ley del impuesto, establecido por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, como solución a la Sentencia del Tribunal Supremo, de 3 de julio de 1996, sobre el recurso contencioso-administrativo en su día interpuesto contra el apartado Tres del artículo 5º del Reglamento del IRPF, adicionado por el RD 1100/1994, de 27 de mayo.

En dicha sentencia el TS declaró nula la limitación establecida en ese punto para la no consideración de retribución en especie de las entregas de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas y comedores de empresa, estimando que contradecía el artículo 26 de la Ley del IRPF. La Ley 13/1996 modificó este artículo de forma que distinguiera entre fórmulas directas e indirectas de prestación de tales servicios, y habilitó expresamente al Reglamento para fijar un límite en el caso de las fórmulas indirectas, que es precisamente lo que el Proyecto de Real Decreto viene ahora a disponer.

Dado que no se acompaña Memoria económica, es difícil evaluar la repercusión sobre la recaudación que tendrá la modificación propuesta, cuya naturaleza de gasto fiscal parece fuera de toda duda.

Por otra parte, la fijación en 1.100 pesetas de la cuantía diaria exenta de tributación como remuneración en especie queda inexplicada, extremo sobre el que el CES quiere llamar la atención, requiriendo asimismo una mayor concreción de los criterios

establecidos para futuras actualizaciones, ya que, a su entender, el redactado propuesto (“evolución económica de estas fórmulas y su contenido social”) es en exceso discrecional. Cabría introducir referencias más ajustadas, tales como la evolución de los precios en hostelería, o el tratamiento de estas fórmulas en la negociación colectiva, así como una mayor adecuación recíproca con las cantidades exentas de tributación en concepto de dietas por gastos normales de manutención y estancia en municipio distinto del lugar habitual de trabajo del perceptor, establecidas en el artículo 4.Tres.3 del Reglamento del IRPF.

2. Parece adecuado que el Proyecto de Real Decreto haya recogido, modificando en tal sentido el Reglamento del IRPF, la recomendación del Defensor del Pueblo sobre el pago por la Administración Tributaria de las devoluciones por este impuesto. Como señala esta institución, en su informe anual de 1996 a las Cortes Generales, aun cuando hoy en día resulta generalizada la utilización de cuentas corrientes, el requisito de pago mediante cheque cruzado obligaba a aquellos ciudadanos que, por cualesquiera circunstancias, no tenían cuenta abierta en alguna entidad crediticia a proceder a su apertura sólo para poder cobrar la devolución.

Hay que indicar, además, que para esta modificación normativa se ha contado, a través de la oportuna consulta reflejada en el citado informe anual del Defensor del Pueblo, con la conformidad de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, competente en la regulación del régimen de pagos efectuados por el Tesoro Público.

No obstante, el régimen transitorio previsto puede suponer que sólo una parte de los contribuyentes en este supuesto se beneficien ya en las devoluciones por la campaña del IRPF de 1996, que finalizó el pasado 30 de junio. Esta parte, además, será menor cuanto mayor sea el tiempo que transcurra hasta la entrada en vigor del Texto.

3. Sobre esta misma materia el CES quiere expresar su extrañeza por la permanencia, en el redactado del Reglamento del IRPF, de un tratamiento de la devolución de oficio distinto del previsto en el Proyecto de Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, actualmente en trámite parlamentario. Además de mantener la referencia al artículo 45 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria en lo concerniente al devengo de intereses de demora en las devoluciones de este impuesto, cuando el citado Proyecto de Ley recoge -modificando no sólo la Ley del IRPF sino también las del Impuesto de Sociedades e IVA- el artículo 58.2.c) de la Ley General Tributaria, en el redactado propuesto por el Proyecto de Real Decreto sigue considerándose que los intereses de demora se devengarán desde la fecha en que el sujeto pasivo lo solicite por escrito, a pesar de que la futura Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente prevé que se devengarán “sin necesidad de requerimiento al efecto”.
4. El Proyecto de Real Decreto ahora sometido a Dictamen no sólo recoge lo dispuesto en la Ley 13/1996 sobre retención a cuenta por la tributación en el IRPF de los rendimientos obtenidos por la cesión de los derechos de imagen, sino que establece claramente la obligación de retener en el IS por el mismo concepto en todos los casos. De esta forma, en opinión del CES, se subsana un posible desequilibrio de trato, ya

que cabía interpretar que había condiciones diferentes según las fórmulas en que se explotasen esos derechos, a pesar de ser, en lo sustantivo, el mismo hecho imponible.

IV. CONCLUSIONES

Dada la especificidad de las modificaciones contempladas en el Proyecto de Real Decreto, el CES remite, para su valoración, a lo expuesto en el apartado anterior. Quiere, además, reiterar su disposición a expresar a través de Dictámenes su opinión en cualquier proceso de modificación de las normas tributarias, que entiende claramente comprendidas en las materias socioeconómicas y laborales sobre las que le es dado dictaminar.

Madrid, 23 de julio de 1997

El Secretario General

Vº Bº

El Presidente

Angel Rodríguez Castedo

Federico Durán López