

TRIBUNAL SUPREMO. (SALA TERCERA. SECCIÓN 2ª).
Sentencias de 10 y de 23 de marzo de 2001.
Ponente: Excmo. Sr. Mateo Díaz.

IRPF. Nulidad de las disposiciones reglamentarias por las que se establecieron los tipos de retención aplicables a las rentas procedentes de la cesión del derecho de imagen (25%) y a los rendimientos obtenidos por los administradores de las sociedades.

Se trata de dos sentencias en que con identidad de argumentos el Tribunal anula las disposiciones reglamentarias por las que se establecieron los tipos de retención aplicables a las rentas procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen, o del consentimiento, o autorización para su utilización (25%) y a los rendimientos obtenidos por los administradores de la sociedad y demás miembros de órganos representativos (40%).

En consecuencia se anulan los arts. 4 del Real Decreto 2060/1999 de 30 de Diciembre y 7 del Real Decreto 1968/1999 de 23 de Diciembre, respectivamente.

Por la identidad de los argumentos empleados en la fundamentación del fallo, nos limitamos a reproducir los contenidos en la sentencia de 10 de marzo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- *Se impugna en el presente recurso la legalidad del art. 4 del RD 2060/1999, de 30 Dic., que dio nueva redacción al art. 62 del RD 537/1997, de 14 Dic., que contiene el RIS.*

La impugnación se contrae a la fijación del tipo del 25% para las retenciones a que se someten las rentas obtenidas de la cesión de los derechos para la explotación de la imagen de deportistas, artistas, toreros y otras profesiones similares, lo cual constituye el objeto social de la entidad recurrente.

En el recurso se plantea una profunda crítica del sistema de retenciones para los rendimientos derivados de las denominadas por el RIS actividades profesionales, basado en tipos estereotipados y fijos, en contraste con la escala progresiva que la legislación del IRPF establece para las retenciones sobre los rendimientos obtenidos de las rentas del trabajo...

La doctrina de esta Sala, reflejada fundamentalmente en sus SS de 10 Jul. 1999, 2 y 15 Mar. 2000 ha tenido ocasión de poner de manifiesto las inconsecuencias del rígido sistema fiscal instaurado en los campos señalados, a la que ha seguido una indudable evolución legislativa en el sentido indicado, como

pone de manifiesto la reforma del Reglamento del IRPF, llevada a cabo por el RD 1968/1999, de 23 Dic., al introducir excepciones al tipo estereotipado del 18% en las retenciones sobre las rentas obtenidas a través de las denominadas actividades profesionales, así como la derivada del propio Reglamento 2060/1999, de 30 Dic., ahora impugnado, que en su art. 4.º ofrece una indudable quiebra del monolítico tipo único...

Segundo.- *Centrándonos en el tema de la pretensión formulada por la entidad recurrente nos encontramos con que el tipo impugnado es el del 25%, ahora reservado para las rentas obtenidas a través de la cesión o explotación del derecho de imagen, que figuró en su momento en el art. 62 del RIS, con carácter único para todas las retenciones.*

El precepto cuestionado ha venido a establecer ahora con carácter general el tipo del 18%, con tres excepciones que hacen referencia, respectivamente, a las rentas procedentes de inmuebles urbanos situados en Ceuta, Melilla o sus dependencias (9%), las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva (20%) y «en el caso de rentas procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización» (25%).

El recurso plantea como única cuestión la ilegalidad que atribuye a esta última excepción a la alza.

Tercero.- *En el expediente administrativo ... consta la breve explicación que ofrece el Preámbulo sobre la reforma global del art. 62, al decir que «el art. 20 rebaja, con carácter general, al 18%, el tipo de retención, en coherencia con lo previsto en el IRPF». Como vemos, no se alude al tipo del 25% relativo al derecho de imagen.*

Ni la Memoria Económica que lo acompaña ni la Memoria Jurídica contienen explicación alguna sobre la reforma introducida en el art. 62 RIS.

Tampoco se pronuncia sobre ella el dictamen del Consejo de Estado ni el Preámbulo del RD 2060/1999, que en definitiva alumbró el texto reglamentario.

Solamente el informe de la Secretaría General Técnica ... se ocupa de la cuestión indicando que el «el art. 20 -del Proyecto- modifica el art. 62 del Reglamento -porcentaje de retención e ingreso a cuenta-, disminuyendo del 25 al 18% el tipo general de retención e ingreso a cuenta. Como tipos específicos se mantienen el 20% en el caso de las transmisiones o reembolso de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, y el 25% para las rentas procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización...».

(...)

Cuarto.- *Sin discutir en ningún momento la habilitación legal con que se presenta el Reglamento impugnado, ex art. 146 de la L 43/1995, de 27 Dic., la entidad recurrente opone como primera objeción, frente a la presunción de le-*

galidad del Reglamento impugnado, la vulneración, entre otros, del principio de igualdad ante la Ley, con base en el art. 14 CE.

Aduce también los principios de capacidad económica y no confiscación, utilizando los argumentos que se tuvieron en cuenta por la sentencia de esta Sala de 10 Jul. 1999, en la que como es sabido se declaró la nulidad del tipo del 20% en el IRPF, para las retenciones en los ingresos provenientes de las actividades profesionales.

Pero es imposible aplicarlos ahora, dada la absoluta disparidad entre los tributos sobre la renta y sobre sociedades, pese a lo que se ha denominado estructura «melliza» de ambos impuestos, a la que puso fin la reforma del impuesto sobre Sociedades llevada a cabo por la L 43/1995, de 27 Dic., según recuerda la sentencia de esta Sala de 25 Ene. 1999.

En dicha sentencia se analizó la impugnación del art. 56.1 h) del RD 537/1997, de 14 Abr. (RIS), en materia de retenciones sobre prestaciones por cesión de los derechos de imagen, según la redacción dada por el RD 1909/1997, de 19 Dic.

La sentencia puso de manifiesto las diferencias existentes entre los hechos imposables y los presupuestos de hecho de las retenciones, afirmando que el hecho imponible del IRPF y del IS es la obtención de rentas por el sujeto pasivo, hecho que trasciende al término del ejercicio económico, pero en cambio, los presupuestos de hecho de las retenciones en los dos tributos son el pago o abono de determinados conceptos, aunque como fruto de la compensación interna de resultados pueda no existir renta gravable...

Es la índole del sujeto pasivo (individuos físicos frente a entidades) lo que diversifica el IRPF del IS. En cambio, las retenciones mantienen su equivalencia en ambos tributos.

La sentencia citada, cuyas conclusiones hemos de seguir, tanto en acatamiento del principio de unidad de doctrina como porque no encontramos motivos para alterarlas, negó expresamente que la sujeción a retención de los pagos derivados de la explotación del derecho de imagen (al tipo del 25%) vulnerara el principio de igualdad con respecto a la retención que experimentan las rentas obtenidas de arrendamientos de inmuebles urbanos (15% en el texto entonces sometido a confrontación), fundándose para ello en la diferente naturaleza de los bienes que dan lugar a los rendimientos sometidos a retención (inmobiliarios frente a mobiliarios), y a las diferencias existentes entre los gastos de obtención de tales rendimientos, sin duda mayores en los derivados de los arrendamientos.

Posteriormente, las SS de 2 y 15 Mar. 2000 de esta Sala llegarían a las mismas conclusiones.

Por todo ello, procede rechazar las supuestas infracciones de los principios indicados.

Quinto.- *La falta de proporcionalidad del tipo del 25%, en cambio, ofrece serios reparos, puesto que es tan acusada la diferencia existente entre el mismo con el genérico (18%), y con la excepción relativa a las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva (20%), que hubiera hecho falta una explicación suficiente por parte de la Administración para justificar tan aislada y peyorativa excepción.*

En su contestación, el abogado del Estado indica que la modificación no ha afectado ni al sometimiento a retención de las rentas derivadas del derecho a la imagen ni a su porcentaje (25%), dados los términos del antiguo art. 62.

Sin embargo, no es que se haya mantenido el tipo del 25% para unas retenciones que ya estaban haciéndose con sometimiento al mismo, sino que, al establecerse un tipo general del 18%, este tipo ha sido incrementado en siete puntos, el más alto para todos, exclusivamente para las retenciones a que se refiere el recurso.

La desproporción no ha sido explicada por la Administración intramuros del expediente.

El informe de la Secretaría General Técnica, excepción única en el expediente administrativo, alude a concordancias con el IRPF, como explicación de la reforma del art. 62. La explicación guarda consonancia con el tipo general del 18%, pero no contiene explicación alguna sobre la excepción.

La ausencia de informes, dictámenes o estudios justificativos en el expediente impide, por otra parte, aplicar la reiterada jurisprudencia de que los actos administrativos están motivados siempre que tales justificaciones hayan sido incorporadas al expediente respectivo.

En consecuencia, la disposición impugnada, en el extremo recurrido, carece de suficiente justificación.

Procede, por ello, la estimación de la demanda.