I. *Antecedentes*

La Ley 44/1981, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1982 contemplaba en el concepto 251 de su estado de gastos las denominadas «Atenciones de carácter social y representativo de los altos cargos», definidas por el Código de la Clasificación Económica de los Gastos Públicos de 26 de septiembre de 1981 como «dotaciones periódicas destinadas a satisfacer los gastos que supongan la actividad de los altos cargos»; incluyéndose entre los mismos algunos, tales como los de secretaría, protocolo, atenciones sociales, viajes oficiales, etc. Estas percepciones procedían de las denominadas en el presupuesto anterior «Atenciones diversas relacionadas con la actividad de los altos cargos», respecto de las cuales el Acuerdo del Consejo de Ministros de 19 de junio de 1981 había establecido que se justificarían mediante declaración jurada de los interesados.

En la práctica, sin embargo, esta simplicidad en la justificación ocasionó que dichas percepciones se considerasen como un concepto retributivo más, aunque satisfechas con cargo al capítulo segundo de los presupuestos —Compra de bienes corrientes y servicios—, y no sujetas a gravamen por el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas. Esto último a pesar de que el artículo 14.2 b) de la Ley reguladora del Impuesto, de 8 de septiembre de 1978, claramente incluye entre los rendimientos del trabajo, integrantes de la base impositiva, «las remuneraciones en concepto de gastos de representación».

La descrita situación fiscal fue corregida por un nuevo Acuerdo del Consejo de Ministros de 12 de agosto de 1982 que, de un lado —y siguiendo el dictamen del Pleno del Tribunal de Cuentas, adoptado en su sesión de 27 de julio del mismo año—, declaró a estos conceptos «sometidos en lo sucesivo (a partir del 1 de septiembre de 1982) a las retenciones y deducciones que establece la vigente legislación reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas»; mientras que, de otro, fijó nuevos importes para estas percepciones —con objeto, según la motivación del Acuerdo, de que el líquido promedio resultante después del gravamen sea igual a las cantidades entonces percibidas, «dentro de una exigible austeridad».

Por otra parte, y en ejecución de este segundo Acuerdo del Consejo de Ministros, el titular de Hacienda en 20 de septiembre de 1982 reguló el régimen fiscal de las percepciones a las que nos venimos refiriendo mediante Orden Comunicada al Director general de Tributos, y trasladada a los correspondientes habilitados y pagadores —Orden que se acompaña como anexo a la presente Moción, en su copia remitida al Subsecretario de la Presidencia.

En esta última disposición, partiéndose de la consideración de las repetidas percepciones como rendimientos procedentes del trabajo personal, pero considerando de otro lado la existencia de unos gastos inherentes a la actividad representativa desarrollada por los altos cargos, se establece —a efectos de su gravamen por el indicado impuesto— la deducción en las cantidades íntegras percibidas de su 30 por 100 en concepto de gasto necesario para su obtención, salvo que los realmente realizados supusieran una cantidad superior, en cuyo caso podría deducirse ésta, previa su justificación. A estas percepciones no les es de aplicación —según dicha Orden— la deducción en la cuota del 1 por 100 de los rendimientos del trabajo personal; a pesar de lo cual en cuanto a sus resultados prácticos, la deducción —en la base del 30 por 100 de estas percepciones— establecida por esta Orden resulta discriminatoria —por su cuantía— respecto de las restantes rentas de trabajo.

En fin, la repetida Orden Comunicada —de conformidad con el Acuerdo del Consejo de Ministros que desarrollaba—, dispone la sujeción de las percepciones a las que nos venimos refiriendo al régimen de retenciones a cuenta del repetido Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas. Habiéndose observado sobre este punto —en el examen por este Tribunal de la gestión económica de algún Organismo—, que las preceptivas retenciones a cuenta del mencionado Impuesto se realizaron sobre el 70 por 100 de las cantidades devengadas —esto es, sobre las cantidades líquidas resultantes después de aplicar el coeficiente de gastos aludido en los párrafos anteriores—; cuando, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 148 y siguientes del Reglamento General del Impuesto, de 3 de agosto de 1981, la base de la retención debe estar constituida por los rendimientos íntegros.

Por lo demás, esta situación fiscal se mantuvo durante el ejercicio de 1983, a pesar de que el presupuesto del mismo cambiara la denominación de estas percepciones por la de «Compensación por gastos de representación», incluyendo sus dotaciones en el capítulo primero, más acorde con su naturaleza retributiva.

II. *Dictamen*

Este régimen de las percepciones por «Atenciones de carácter social y representativo de los altos cargos» merece a este Tribunal las siguientes consideraciones:

Primera.—La eficacia de la citada Orden ministerial de 20 de septiembre de 1982 suscita serias dudas, toda vez que por no haber sido publicada en el «Boletín Oficial del Estado» no puede producir efectos de carácter general, a tenor de lo dispuesto por el artículo 29 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado.

Segunda.—Por otra parte, y en cuanto a la deducción establecida por dicha Orden en el gravamen de estas percepciones por el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas —el 30 por 100 de su importe íntegro—, es de destacar la discriminación que supone esta deducción, por su cuantía, con relación a las permitidas en las restantes rentas de trabajo personal.

Tercera.—Respecto a las retenciones a cuenta del mismo Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas efectuadas por estas percepciones, se entiende que su base debe estar constituida por los rendimientos íntegros devengados, de acuerdo con las normas generales del tributo.

Madrid, 18 de enero de 1984.—El Presidente, José María Fernández Pirla.

ANEXO

Ilmo. Sr.: Con fecha 20 del presente mes, el Ministro de Hacienda me comunica lo siguiente:

«Ilmo. Sr.: Los importes para atenciones de carácter social y representativo de los altos cargos figuran en el capítulo 2 de las distintas secciones de los Presupuestos Generales del Estado.

El Consejo de Ministros, en Acuerdo de 19 de junio de 1981, previo informe favorable del Tribunal de Cuentas, entendió que tales importes tenían por objeto compensar a los mencionados altos cargos de los gastos que realizasen en razón de su actividad y relaciones externas, y estableció la justificación de la percepción mediante declaración jurada de los interesados.

Reiterada la consulta con fecha 26 de julio de 1982 por la Intervención General de la Administración del Estado, el Pleno del Tribunal de Cuentas dictaminó, en sesión de 27 de julio pasado, que dichas cantidades deben estar sometidas a las retenciones y deducciones que establece la vigente legislación reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En su consecuencia el Consejo de Ministros, por Acuerdo de 12 de agosto de 1982 modificó, en el sentido acordado por el Tribunal de Cuentas, el Acuerdo precedente de 19 de junio de 1981.

A la vista de lo anterior resulta plausible entender que tales percepciones deben ser consideradas, a partir de ahora, rendimientos procedentes del trabajo personal. Pero asimismo resulta innegable la existencia de unos gastos inherentes a la actividad representativa que llevan a cabo los altos cargos.

Por otra parte resulta difícil disponer, en la mayor parte de los casos, de una prueba documental de los gastos, por lo que resulta prudente establecer un porcentaje que tenga el carácter de deducible de los importes de las atenciones mencionadas. Esta técnica, que no es desconocida en la mecánica del impuesto, tiene las indudables ventajas de conseguir una determinación precisa de los rendimientos netos sometidos a gravamen y de evitar controversias en la aplicación del tributo.

Por todo ello, este Ministerio, en uso de las facultades que le están atribuidas, comunica a V. I. lo siguiente:

Primero.—Del importe de las cantidades que perciben los altos cargos, a que se refiere el Acuerdo del Consejo de Ministros de 12 de agosto de 1982, se deducirá el 30 por 100 en concepto de gasto necesario para la obtención de las mencionadas cantidades.

Segundo.—En los casos en que el coeficiente de gastos fijado en el número precedente sea inferior a los reales satisfechos por el sujeto pasivo, éste podrá deducir del importe íntegro de las cantidades percibidas los gastos necesarios para su obtención, siempre que la totalidad de los mismos resulte suficientemente justificada.

Tercero.—Las percepciones a que se refiere la presente Orden quedarán sometidas al régimen de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Cuarto.—Sobre las percepciones a que se refiere la presente Orden no se practicará la deducción prevista en el último párrafo del artículo 30 de la Ley 41/1981, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1982.

Quinto.—La presente Orden tendrá vigencia a partir del 1 de septiembre de 1982.

Lo que comunico a V. I. para su conocimiento y efectos oportunos.»

Lo que comunico a V. I. para su conocimiento y traslado a los correspondientes habilitados y pagadores.

Madrid, 28 de septiembre de 1982.—El Director general.—Firmado y rubricado.—Ilmo. Sr. Subsecretario de la Presidencia.—Presidencia del Gobierno.—Palacio de la Moncloa.—Madrid.

2148 *CORRECCION de erratas de la Nota de 18 de enero de 1984, a las Cortes Generales, en relación con los resultados de la fiscalización selectiva del Parque Móvil Ministerial.*

Padecido error en la inserción de la mencionada Nota, publicada en el «Boletín Oficial del Estado» número 22, de fecha 26 de enero de 1984, páginas 2067 y 2068, se transcribe a continuación la oportuna rectificación:

En el sumario, donde dice: «Nota de 18 de enero de 1984, de las Cortes Generales, en relación con los resultados de la fiscalización selectiva del Parque Móvil Ministerial», debe decir: «Nota de 18 de enero de 1984, a las Cortes Generales, en relación con los resultados de la fiscalización selectiva del Parque Móvil Ministerial.»