



Interesante consulta respecto del Céntimo sanitario percibido por agricultores en módulos. El importe de devolución hay que incluirlo como rendimiento de la actividad económica (en módulos) y el de los intereses - vienen a ser un 20% del importe total- como ganancia patrimonial.

NUM-CONSULTA V1775-15

ORGANO SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

FECHA-SALIDA 05/06/2015

NORMATIVA LIRPF, Ley 35/2006, artículos 14 y 28.

DESCRIPCIÓN-HECHOS El consultante es agricultor determinando el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación objetiva en el IRPF y ha recibido de la Agencia Tributaria la devolución de determinados importes satisfechos en pago del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (céntimo sanitario), incluyendo intereses de demora.

CUESTIÓN-PLANTEADA Forma de declarar en el IRPF la indicada devolución.

CONTESTACIÓN-COMPLETA Bajo la consideración de los importes correspondientes al Impuesto objeto de devolución (en adelante IVMDH) como gastos incurridos por el consultante en el ejercicio de su actividad económica de agricultor, debe tenerse en cuenta que el artículo 28.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), establece que el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva.

En el supuesto planteado, el consultante manifiesta que determina el rendimiento neto de su actividad económica de agricultor con arreglo al método de estimación objetiva para cuyo cálculo el artículo 31 citado dispone que se utilizarán los signos, índices o módulos generales o referidos a determinados sectores de actividad que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

Al respecto, el primer párrafo de la instrucción 2.1 para la aplicación de los signos, índices o módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del anexo I de la Orden HAP/2222/2014, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2015 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA (BOE de 29 de noviembre), establece para la determinación del rendimiento neto previo de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales en estimación objetiva:

“El rendimiento neto previo en el supuesto de actividades en que se realice la entrega de los productos naturales o los trabajos, servicios y actividades accesorios, se obtendrá multiplicando el volumen total de ingresos, incluidas las subvenciones corrientes o de capital y las indemnizaciones, de cada uno de los cultivos o explotaciones por el «índice de rendimiento neto» que corresponda a cada uno de ellos.”

De acuerdo con este precepto, **deberá multiplicarse el volumen total de ingresos que corresponda a cada tipo de cultivo o explotación por el índice de rendimiento neto establecido para estos. En relación con lo anterior, la devolución del IVMDH tendrá la consideración de ingreso y su importe se sumará proporcionalmente al volumen total de**

ingresos que corresponda a cada tipo de cultivo o explotación, salvo que pueda vincularse a un cultivo o explotación determinado en cuyo caso el importe de la devolución se sumará al volumen total de ingresos correspondiente a ese cultivo o explotación para la determinación del rendimiento neto.

En lo que respecta a la imputación temporal, el artículo 14.1.b) de la Ley del Impuesto, establece que “Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse.”

El tratamiento en el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a la imputación temporal de la devolución a que se refiere la consulta, ha sido analizado en diferentes consultas de este Centro Directivo, como la consulta vinculante V2258-13, de 9 de julio de 2013. En dicha consulta se manifestaba al respecto:

“1.1. ¿Si en el momento de recibir la devolución del IVMDH correspondiente a los periodos 2002-2012 debe presentar declaraciones complementarias por el IS de dichos periodos teniendo en cuenta que la devolución se realizará en el año 2014 o con posterioridad? El artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, BOE de 11 de marzo, en adelante TRLIS, establece lo siguiente:

“3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”

Siguiendo lo dispuesto en la letra d) del artículo 38 del Código de Comercio:

“Se imputará al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o cobro.”.

Los criterios de imputación temporal e inscripción contable de ingresos y gastos están recogidos en el artículo 19 del TRLIS:

“1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

2. La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el sujeto pasivo para conseguir la imagen fiel del patrimonio de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.i) del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere



correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.
(...).”

En el TRLIS no existe una norma específica que se refiera a la devolución de impuestos contabilizados en su día como gasto, por lo que es preciso acudir, en su defecto, a la norma mercantil.

El Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, BOE de 20, en adelante PGC, destina la cuenta 636 al registro de la devolución de impuestos:

“636. Devolución de impuestos.

Importe de los reintegros de impuestos exigibles por la empresa como consecuencia de pagos indebidamente realizados, excluidos aquellos que hubieran sido cargados en cuentas del grupo 2.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará cuando sean exigibles las devoluciones, con cargo a la cuenta 4709.

b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.”

En consecuencia, la devolución del IVMDH, contabilizado en su día como gasto, debe imputarse como ingreso en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se reconoce el derecho a su devolución.

Los intereses de demora que, en su caso, se hubieran reconocido sobre la referida devolución, tendrán el mismo tratamiento.

En consecuencia, no habrá que presentar ninguna declaración complementaria, vista la definición de éstas en el artículo 122 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, BOE de 18, en adelante LGT, ya que los ingresos derivados de las devoluciones del IVMDH objeto de la consulta deberán imputarse a los periodos impositivos que se reconozca el derecho a su devolución, debiendo ser declaradas en sus correspondientes autoliquidaciones. Autoliquidaciones que todavía no han debido ser presentadas, puesto que su plazo de declaración e ingreso todavía no ha comenzado, teniendo en cuenta que, según el texto de la consulta, las devoluciones se prevén que se perciban en el año 2014 y posteriores.

1.2. En el caso de la presentación de dichas declaraciones complementarias ¿cómo se reflejaría dicha situación en las cuentas anuales de los periodos 2002-2012? De acuerdo con la contestación de la cuestión anterior no corresponde la presentación de declaraciones complementarias. En consecuencia, no procede tampoco la contestación a esta segunda cuestión. No obstante lo anterior, se debe señalar que por entrar esta pregunta dentro de la estricta materia contable no corresponde a este Centro Directivo la contestación a la misma por exceder del ámbito de sus competencias.

(...).”

En consecuencia, **el consultante deberá considerar como ingreso a los efectos del cálculo del rendimiento neto de su actividad el importe de la devolución del IVMDH en el ejercicio en que se haya acordado su devolución, sin que proceda efectuar declaraciones complementarias por los ejercicios en que se pagaron los importes objeto de devolución.**

Respecto a la tributación de los intereses de demora, cabe indicar que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los intereses percibidos por el contribuyente tienen diferente calificación, en función de su naturaleza remuneratoria o indemnizatoria. Los intereses remuneratorios constituyen la contraprestación, bien de la



entrega de un capital que debe ser reintegrado en el futuro, bien del aplazamiento en el pago, otorgado por el acreedor o pactado por las partes. Estos intereses tributarán en el impuesto como rendimientos del capital mobiliario, salvo cuando, de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.5 de la Ley del Impuesto, proceda calificarlos como rendimientos de la actividad empresarial o profesional (“No tendrá la consideración de rendimiento de capital mobiliario, sin perjuicio de su tributación por el concepto que corresponda, la contraprestación obtenida por el contribuyente por el aplazamiento o fraccionamiento del precio de las operaciones realizadas en desarrollo de su actividad económica habitual”).

Por otro lado, los intereses indemnizatorios tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o el retraso en su correcto cumplimiento. Estos intereses, debido a su carácter indemnizatorio, no pueden calificarse como rendimientos del capital mobiliario. En consecuencia, a tenor de lo dispuesto en los artículos 25 y 33.1 del mismo texto legal, han de tributar como ganancia patrimonial: “Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”.

Complementando lo anterior, debe señalarse que al no proceder esta ganancia patrimonial de una transmisión, su cuantificación se corresponderá con el importe de los intereses que se perciban. Así resulta de lo dispuesto en el artículo 34.1,b) de la misma ley, donde se determina que “el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será en los demás supuestos (distintos del de transmisión), el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales en su caso”.

Una vez **establecida la calificación de ganancia patrimonial respecto a los intereses de demora objeto de la consulta, el siguiente paso es determinar cómo se realiza su integración en la liquidación del Impuesto.** Tradicionalmente, con la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas anterior a la actualmente vigente, en cuanto estos intereses indemnizaran un período superior a un año, este Centro mantenía como criterio interpretativo que su integración procedía realizarla en la parte especial de la renta del período impositivo; desaparecido este concepto en la Ley 35/2006, el mantenimiento de una continuidad en la aplicación de este criterio interpretativo, unido a la inclusión en la renta del ahorro de los intereses que constituyen rendimientos del capital mobiliario, nos llevan a concluir que **los intereses consultados procederá integrarlos (cualquiera que sea el período que abarquen) en la base imponible del ahorro, en aplicación del artículo 49.1,b) de la Ley del Impuesto.**

En relación con lo expuesto en el párrafo anterior procede realizar una matización y que resulta aplicable a partir de 1 de enero de 2013 y hasta el 1 de enero de 2015, debido a la modificación del artículo 46.b) de la Ley 35/2006 realizada por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE de 28 de diciembre): los intereses de demora que indemnicen un período no superior a un año formarán parte de la renta general, procediendo su integración en la base imponible general.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.