

REPERCUSIÓN DEL IVMDH

Eventual devolución del impuesto.

NUM-CONSULTA	V189815
ORGANO	SG Tributos
FECHA-SALIDA	17/06/2015
NORMATIVA	Ley 27/2014, arts. 10.3 y 11 Ley 35/2006, arts. 14.1.b) 28.1 Ley 37/1992, arts. 78, 80 y 89 Ley 58/2003, arts. 120.3
DESCRIPCION-HECHOS	El consultante manifiesta que varios socios de cooperativas agrarias y cooperativas agrarias han soportado la repercusión del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) en las adquisiciones de combustible como consumidores finales.
CUESTION-PLANTEADA	<p>Se plantean diversas cuestiones relativas a las consecuencias que la eventual devolución del IVMDH puede tener en la situación tributaria de los beneficiarios de dichas devoluciones. En concreto, se plantean las siguientes cuestiones:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Tratamiento tributario de los importes devueltos por la cuota del IVMDH de ejercicios no prescritos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) atendiendo a su sistema de determinación de los rendimientos.2. Tratamiento tributario de los importes devueltos por la cuota del IVMDH de ejercicios no prescritos en el Impuesto sobre Sociedades (IS).3. ¿Se van a establecer mecanismos voluntarios de compensación de las cantidades a devolver por IVMDH con las cantidades a ingresar en concepto de IRPF e IS?4. Tratamiento tributario de las devoluciones de las cantidades ingresadas en la autoliquidación presentada en abril de 2013 correspondiente a las existencias

finales de productos objeto del IVMDH a 31 de diciembre de 2012.

5. Tratamiento tributario de los importes devueltos por la cuota del IVMDH en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

CONTESTACION- COMPLETA

1. Tratamiento tributario de los importes devueltos por la cuota del IVMDH de ejercicios no prescritos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) atendiendo a su sistema de determinación de los rendimientos.

Con carácter previo hay que señalar que de acuerdo con la doctrina de este Centro Directivo manifestada en las contestaciones a las consultas vinculantes con número de referencia V243614 y V246214, doctrina que después será objeto de desarrollo en mayor profundidad, la imputación temporal de las devoluciones obtenidas por el IVMDH se debe realizar el periodo impositivo en el que se obtienen las mismas.

En consecuencia, puesto que las devoluciones solo se han podido obtener legalmente a partir de la fecha de la sentencia que declaró que el IVMDH era incompatible con el Derecho de la Unión Europea, esto es, la sentencia de 27 de febrero de 2014, asunto C 82/12, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, teniendo en cuenta que el plazo general de prescripción del derecho a liquidar es de cuatro años (artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, BOE de 18, en adelante LGT) y comienza a partir del día siguiente a

aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación (artículo 67.1 de la LGT), a fecha de la emisión de esta consulta no habría prescrito el derecho de la Administración tributaria a liquidar ni el IRPF ni el IS.

La entidad consultante plantea cuál es el tratamiento tributario en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la devolución a los agricultores socios de cooperativas agrarias de determinados importes satisfechos en pago del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (céntimo sanitario). Bajo la consideración de los importes correspondientes al Impuesto objeto de devolución (en adelante IVMDH) como gastos incurridos por los agricultores en el ejercicio de su actividad económica, 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), en adelante LIRPF, 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.

Por su parte, 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 las consultas vinculantes V243614 o V246215, en virtud de las cuales los agricultores deberán imputar el importe de la devolución del IVMDH como rendimiento de la actividad económica 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.

No obstante lo anterior, en el supuesto de que los agricultores determinen el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación objetiva, el artículo 31 de la LIRPF dispone 17/9/2015 Visualizando documentos que, para su cálculo, 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.

Por último, el agricultor 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.

2. Tratamiento tributario de los importes devueltos por la cuota del IVMDH de ejercicios no prescritos en el Impuesto sobre Sociedades (IS).

En primer lugar, con carácter previo, es necesario reiterar respecto a la prescripción lo expresado con anterioridad en el apartado dedicado al IRPF.

El artículo 10.3 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28), en adelante LIS, 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.”

FIDE