

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC055044

DGT: 17-06-2015

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1898/2015.

SUMARIO:

IVMDH. En general. Devolución de ingresos indebidos. Supuestos de procedencia de la devolución. *Devolución de las cuotas soportadas por el Impuesto tras la declaración del TJUE sobre su disconformidad con el Derecho Comunitario.* Varios socios de cooperativas agrarias y cooperativas agrarias han soportado la repercusión del IVMDH en las adquisiciones de combustible como consumidores finales.

IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Delimitación. Actividades profesionales. Imputación temporal. *Devolución de cuotas del IVMDH.* 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. 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.

IS. Base imponible. Imputación temporal. La devolución del IVMDH, contabilizado en su día como gasto, debe imputarse como ingreso en la base imponible del IS 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, ya que los ingresos derivados de las devoluciones del IVMDH, deberán imputarse a los periodos impositivos que se reconozca el derecho a su devolución, debiendo ser declaradas en sus correspondientes autoliquidaciones. [Vid., en el mismo sentido, consulta DGT, de 16-09-2014, n.º V2436/2014 (NFC052150)]. La devolución 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, ha de tener el mismo tratamiento tributario que el resto de las devoluciones por cuotas soportadas del IVMDH.

IVA. Repercusión. Rectificación. La sentencia del TJUE, de 27 de febrero de 2014, asunto nº C-82/12 (NFJ053503), declaró que el IVMDH era contrario a la normativa europea. Si el obligado tributario estuviese acogido por sus actividades empresariales al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, no habrá podido deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones de combustible en la medida en que se utilicen en la realización de las actividades a las que sea aplicable dicho régimen especial. Por consiguiente, al no tener derecho a la deducción de las cuotas soportadas por las compras de combustibles sujetas a IVA, procederá la devolución de ingresos indebidos. En caso contrario, es decir, si el obligado tributario tributara en el régimen general del IVA y se hubiera deducido las cuotas soportadas por las compras de combustible sujetas a IVA, no procederá la devolución de ingresos indebidos.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66 y 67 y 120.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 14.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 14, 28, 30 y 31.

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10 y 11.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), arts. 34 y 38.

RD 1514/2007 (PGC).

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 78, 80, 89 y 124 y ss.

RD 1624/1992 (Rgto IVA), arts. 43 y ss.

Descripción sucinta de los 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.

Cuestión planteada:

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:

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).

Contestación:

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 V2436-14 y V2462-14, 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 V2436-14 o V2462-15, 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 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.”

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 11 de la LIS:

“1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, 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 contribuyente 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. 1.º 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 en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.

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 las mismas 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 la LIS 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.

Lo expresado anteriormente es conforme a la doctrina de este Centro Directivo manifestada en las contestaciones a la consultas vinculantes con números de referencia V2436-14 y V2462-14.

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?

Respecto de esta cuestión de la consulta no puede haber pronunciamiento de la Dirección General de Tributos (DGT), más allá de recordar de la existencia en la normativa tributaria de la figura de la compensación de deudas.

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.

La devolución de las cantidades ingresadas por existencias finales de productos objeto del IVMDH, correspondiente a la autoliquidación, modelo 569, del 4º trimestre de 2012, no produce efectos añadidos en materia de los impuestos especiales de fabricación y, en concreto, en el Impuesto sobre Hidrocarburos, sin perjuicio de minorar el valor de venta de los productos comercializados en aquel momento.

Por lo tanto, la devolución de las cantidades referidas ha de tener el mismo tratamiento tributario que el resto de las devoluciones por cuotas soportadas del IVMDH.

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

PRIMERO.- De la descripción de hechos realizada en el escrito de consulta se desprende que los obligados tributarios respecto de los cuales se plantea la misma han soportado ciertas cuotas como consumidores finales en concepto de IVMDH como consecuencia de la adquisición del combustible.

SEGUNDO.- El artículo 78.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29), en adelante LIVA, establece que “la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.”

Por su parte, el número 4º del artículo 78.Dos de la misma Ley, establece que la base imponible incluirá “los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo dispuesto en este número comprenderá los Impuestos Especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte.”.

Por consiguiente, es doctrina de este Centro Directivo (por todas, contestación a consulta V2310-11, de 28 de septiembre) el considerar que el Impuesto sobre Hidrocarburos como el IVMDH, que pudiera recaer sobre las entregas de combustible, forma parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la operación.

TERCERO.- El IVMDH fue un impuesto, vigente en nuestro ordenamiento entre el 1 de enero de 2002 y el 31 de diciembre de 2012, que gravaba, en fase única, las ventas minoristas de determinados hidrocarburos. El Impuesto fue regulado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE de 31), (artículo 9).

La desaparición de este Impuesto trae causa en una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que declaró dicho Impuesto contrario a la normativa comunitaria.

En efecto, en relación con el citado Impuesto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 27 de febrero de 2014, asunto C 82/12, concluyó lo siguiente:

“El artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que establece un impuesto sobre la venta minorista de hidrocarburos, como el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos controvertido en el litigio principal, ya que no puede considerarse que tal impuesto persiga una finalidad específica en el sentido de dicha disposición, toda vez que el mencionado impuesto, destinado a financiar el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de medioambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente.”.

CUARTO.- El artículo 80.Dos de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente:

“Dos. Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.”.

De conformidad con el artículo 89.Uno de la misma la Ley:

“Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.”.

El apartado cinco del mismo artículo 89 según redacción dada al mismo por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE de 28 de noviembre) con efectos de 1 de enero de 2015, dispone lo siguiente:

“Cinco. (...) Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

a) Iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en su normativa de desarrollo.

b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió

efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

En los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, el sujeto pasivo deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que fueron declaradas las cuotas devengadas.”

El procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones está regulado por el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE de 18), en adelante LGT, y desarrollado por los artículos 126 a 129 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, (BOE de 2 de septiembre), en adelante RGAT.

En este sentido, el artículo 120.3 de la LGT dispone que:

“3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

(...).”

Dicho procedimiento de rectificación puede ser instado por el sujeto pasivo que presentó la autoliquidación o por el obligado tributario que soportó la repercusión de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 129.2 del RGAT que señala que:

“2. Los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. Para ello, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo.

(...).”

Así, el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de diciembre), en lo sucesivo RRVA, señala que:

“1. Tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos las siguientes personas o entidades:

(...)

c) Cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a), la persona o entidad que haya soportado la repercusión.

2. Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:

(...)

c) La persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades. No obstante, únicamente procederá la devolución cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.

2.º Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. Cuando la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por la misma, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando

dicha persona o entidad las hubiese consignado en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

No obstante lo anterior, en los casos de autoliquidaciones a ingresar sin ingreso efectivo del resultado de la autoliquidación, sólo procederá devolver la cuota indebidamente repercutida que exceda del resultado de la autoliquidación que esté pendiente de ingreso, el cual no resultará exigible a quien repercutió en el importe concurrente con la cuota indebidamente repercutida que no ha sido objeto de devolución.

La Administración tributaria condicionará la devolución al resultado de la comprobación que, en su caso, realice de la situación tributaria de la persona o entidad que repercuta indebidamente el tributo.

3.º Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron, a quien las repercutió o a un tercero.

4.º Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible.

3. En los supuestos previstos en los párrafos b) y c) del apartado 1, el obligado tributario que hubiese soportado indebidamente la retención o el ingreso a cuenta o la repercusión del tributo podrá solicitar la devolución del ingreso indebido instando la rectificación de la autoliquidación mediante la que se hubiese realizado el ingreso indebido.

4. Cuando la devolución de dichos ingresos indebidos hubiese sido solicitada por el retenedor o el obligado tributario que repercutió las cuotas o hubiese sido acordada en alguno de los procedimientos previstos en el artículo 15, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la retención o repercusión.

(...).”.

De acuerdo con todo lo anterior, la parte vendedora, es decir, la entidad proveedora del combustible correspondiente, debería modificar la base imponible, así como rectificar la repercusión efectuada en los términos señalados, de las ventas de combustibles sujetas al IVMDH cuyo importe hubiera formado parte de la base imponible de las mismas. Ello supondría para los obligados tributarios respecto de los cuales se plantea la consulta, destinatarios de tales operaciones, el nacimiento de la obligación de rectificar las deducciones practicadas, en su caso, según lo dispuesto en el artículo 114, apartado dos, número 2º de la Ley 37/1992, según el cual:

“Dos. La rectificación de deducciones originada por la previa rectificación del importe de las cuotas inicialmente soportadas se efectuará de la siguiente forma:

2º. Cuando la rectificación determine una minoración del importe de las cuotas inicialmente deducidas, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria.

(...)

No obstante, cuando la rectificación tenga su origen en un error fundado de derecho o en las restantes causas del artículo 80 de esta Ley deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas.”.

En cuanto la obtención del ingreso indebido, en particular, hay que tener en cuenta el requisito establecido en el número 4º del artículo 14.2 del RRVA relativo a que el obligado tributario que haya soportado la repercusión solo tendrá derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos cuando no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible.

QUINTO.- En el supuesto objeto de consulta debe tenerse en cuenta que algunos de los obligados tributarios que soportaron la repercusión de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido por las ventas de combustibles sujetas al IVMDH cuyo importe hubiera formado parte de la base imponible de las mismas, podían estar acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido viene regulado en el Capítulo III del Título IX de la Ley 37/1992.

En este sentido, el artículo 124 de la Ley 37/1992 establece:

“Artículo 124. Ámbito subjetivo de aplicación.

Uno. El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca será de aplicación a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras en quienes concurren los requisitos señalados en este Capítulo, salvo que renuncien a él en los términos que reglamentariamente se establezcan.

No se considerarán titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras a efectos de este régimen especial:

a) Los propietarios de fincas o explotaciones que las cedan en arrendamiento o en aparcería o que de cualquier otra forma cedan su explotación, así como cuando cedan el aprovechamiento de la resina de los pinos ubicados en sus fincas o explotaciones.

b) Los que realicen explotaciones ganaderas en régimen de ganadería integrada.

Dos. Quedarán excluidos del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca:

1.º Las sociedades mercantiles.

2.º Las sociedades cooperativas y las sociedades agrarias de transformación.

3.º Los empresarios o profesionales cuyo volumen de operaciones durante el año inmediatamente anterior hubiese excedido del importe que se determine reglamentariamente.

4.º Los empresarios o profesionales que renuncien a la aplicación del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por cualquiera de sus actividades económicas.

5.º Los empresarios o profesionales que renuncien a la aplicación del régimen simplificado.

6.º Aquellos empresarios o profesionales cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año inmediato anterior el importe de 300.000 euros anuales, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el importe de las citadas adquisiciones e importaciones se elevará al año.

Tres. Los empresarios o profesionales que, habiendo quedado excluidos de este régimen especial por haber superado los límites de volumen de operaciones o de adquisiciones o importaciones de bienes o servicios previstos en los números 3.º y 6.º del apartado dos anterior, no superen dichos límites en años sucesivos, quedarán sometidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, salvo que renuncien al mismo.

Cuatro. La renuncia al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca tendrá efecto para un período mínimo de tres años, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.”.

Por su parte, el artículo 125 y siguientes de la Ley 37/1992 regulan los restantes requisitos aplicables en relación con el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

En cuanto al régimen de deducciones y compensaciones, el artículo 130 de la referida Ley dispone lo siguiente:

“Artículo 130.- Régimen de deducciones y compensaciones.

Uno. Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes de cualquier naturaleza o por los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las actividades a las que sea aplicable este régimen especial.

A efectos de lo dispuesto en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley, se considerará que no originan el derecho a deducir las operaciones realizadas en el desarrollo de actividades a las que resulte aplicable este régimen especial.

(...).”.

El desarrollo reglamentario de dicho régimen se contiene en los artículos 43 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre).

Por tanto, si el obligado tributario consultante estuviese acogido por sus actividades empresariales al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido, no habrá podido deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones de combustible a que se refiere el escrito de consulta en la medida en que se utilicen en la realización de las actividades a las que sea aplicable dicho régimen especial. Por consiguiente, al no tener derecho a la deducción de las cuotas soportadas por las compras de combustibles sujetas a IVA, procederá la devolución de ingresos indebidos a que se refiere el artículo 14.2.4º del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003 mencionado en la presente contestación.

En caso contrario, es decir si el obligado tributario consultante tributara en el régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido y se hubiera deducido las cuotas soportadas por las compras de combustible sujetas a IVA, no procederá la devolución de ingresos indebidos.

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.