

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC052150

DGT: 16-09-2014

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2436/2014

SUMARIO:

Consecuencias del reconocimiento del derecho a la devolución de IVMDH tras ser declarado contrario al Derecho Comunitario por el TJUE.

IS. Base imponible. Imputación temporal. 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, 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.

IVA. Repercusión. Rectificación. La parte vendedora, es decir, la entidad proveedora de combustible correspondiente, debería modificar la base imponible, así como rectificar la repercusión efectuada, de las ventas de combustibles sujetas al IVMDH cuyo importe hubiera formado parte de la base imponible de las mismas. Ello supondría para la entidad, destinataria de tales operaciones, el nacimiento de la obligación de rectificar las deducciones practicadas, en su caso, según lo dispuesto en el art. 114.2.2.º de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

En cuanto a la obtención del ingreso indebido, en particular, hay que tener en cuenta el requisito establecido en el art. 14.2.4º del RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), 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. De lo anterior resulta que si la entidad se dedujo las cuotas soportadas del IVA en la compra de combustible, no procederá la devolución de ingresos indebidos.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10.3 y 19.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 78.Uno., 80.Uno y 89.Dos.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 120.3 y 122.

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

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante, según sus manifestaciones, durante los años 2002-2012 ha soportado la repercusión del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) en las adquisiciones de combustible. Tiene previsto solicitar la devolución de ingresos indebidos de dichas cantidades así como presentar una reclamación ante el Estado por las cantidades soportadas correspondientes a los ejercicios prescritos. Conforme a lo anterior, podría obtener ciertas cantidades en concepto de devolución del IVMDH correspondiente a dichos periodos.

Cuestión planteada:

En relación al Impuesto sobre Sociedades (IS):

- ¿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?

- En el caso de la presentación de dichas declaraciones complementarias ¿cómo se reflejaría dicha situación en las cuentas anuales de los periodos 2002-2012?

Respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), dado que el IVMDH forma parte de la base imponible del IVA, ¿Se deben rectificar las cuotas soportadas por este impuesto por los periodos correspondientes a los años 2002-2012? y de ser así ¿cuál sería la fórmula para efectuar la rectificación?

Contestación:

1. Impuesto sobre Sociedades (IS).

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.

2. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

PRIMERO.- De la descripción de hechos realizada en el escrito de consulta se desprende que la entidad consultante ha soportado durante los años 2002 a 2012 una importante cantidad de dinero en concepto de IVMDH como consecuencia de la adquisición del combustible necesario para la flota de vehículos de la empresa.

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 tanto el Impuesto sobre Hidrocarburos como el IVMDH, que pudieran recaer sobre las entregas de combustible, forman 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 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 correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período 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.”

En cuanto al procedimiento de devolución de ingresos indebidos del artículo 89.Cinco.a) de la LIVA, hay que señalar que se refiere a la solicitud de rectificación de la autoliquidación del artículo 120.3 de la LGT de la cual se puede derivar el reconocimiento del ingreso indebido conforme a lo dispuesto en el artículo 221.4 del mismo cuerpo legal como se puso de manifiesto en la contestación a la consulta vinculante con número de referencia V1796-13.

En efecto, dicha consulta haciendo suyos los argumentos esgrimidos por el informe, de fecha 19 de abril de 2013, de la Subdirección General de Tributos, de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, se ha pronunciado de la forma siguiente:

“(…)

Aunque el artículo 89.cinco.a) de la LIVA habla específicamente del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, tal remisión no puede entenderse realizada expresamente a los supuestos contemplados en el artículo 221.1 LGT, ya que en éste precepto se regulan exclusivamente aquellos casos en los que básicamente ha de determinarse la existencia de un ingreso indebido haciendo abstracción de los elementos integrantes de la obligación tributaria origen del mismo, ciñéndose el procedimiento de devolución de ingresos indebidos en estos casos a aspectos de mero contenido recaudador, como evidencia el hecho de que los órganos competentes para su resolución en la Administración tributaria del Estado son los órganos de recaudación (artículo 19 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa), lo cual no sería posible si hubieran de determinarse otros aspectos relacionados con la sustantividad del impuesto de que se trate.

(…)

Es por ello que el artículo 89.cinco.a) de la LIVA ha de interpretarse en el sentido de que el reconocimiento al derecho a la devolución de ingresos indebidos ha de realizarse en un procedimiento en el que además de rectificarse dichas cuotas repercutidas se pueda reconocer tal devolución de ingresos indebidos.

Con esa finalidad la actual LGT regula el procedimiento de rectificación de autoliquidación en el artículo 120.3, que establece:

“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.

(...)

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta Ley.”

(...)

En definitiva, el artículo 89.cinco.a) de la LIVA al hablar del “correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos”, ha de interpretarse en el sentido de que hace referencia al procedimiento que específicamente permite, no sólo rectificar las cuotas repercutidas, sino, en su caso, reconocerse el derecho a la devolución de ingresos indebidos: el de rectificación de autoliquidación.

Como conclusión de todo lo anterior, si la Subdirección consultante considera que se está ante un supuesto de rectificación con minoración de cuotas, el sujeto pasivo que repercutió el impuesto tiene dos opciones alternativas que, en ambos casos, solventarán la doble imposición a la que alude el consultante:

- a) Iniciar el procedimiento de rectificación de autoliquidación en base al artículo 89.cinco.a) de la LIVA, o,
- b) Regularizar la situación tributaria en los términos previstos en el párrafo b) del artículo 89.cinco de la LIVA.”.

El procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones está regulado por el artículo 120.3 de la LGT y desarrollado por los artículos 126 al 129 del Reglamento General de las actuaciones y los 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 5 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 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, en adelante RRVA, señala que:

“1. Tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos 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 de 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 la entidad consultante, destinataria 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 2.º de la Ley del Impuesto.

En cuanto a 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.

De lo anterior resulta que si la entidad consultante se dedujo las cuotas soportadas del IVA en la compra de combustible, 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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.