

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC064872

DGT: 24-04-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0992/2017

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones mortis causa. Base imponible. *Recuperación del «céntimo sanitario» con posterioridad al fallecimiento del empresario.* Este crédito constituye un derecho con contenido patrimonial y, como tal, forma parte del conjunto de bienes, derechos y obligaciones que integran el patrimonio del causante (caudal relicto o masa hereditaria), cuya adquisición, conforme al art. 3.1 a) Ley 29/1987 (Ley ISD), constituyó el hecho imponible del Impuesto por el concepto de adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. Si, como en el caso, ya se incluyó el principal en la herencia declarada en su momento, en el momento de la efectiva recuperación solamente se deberá presentar autoliquidación incluyendo los intereses de demora.

IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Delimitación. *Gastos deducibles.* Bajo la consideración de los importes correspondientes al IVMDH como gastos incurridos por el contribuyente en el ejercicio de su actividad económica, la devolución de dichos importes tendrá la consideración, a efectos del IRPF, de rendimientos de actividades económicas, en cuanto tienen su origen en el ejercicio de una actividad desarrollada por el contribuyente. El método de determinación de rendimientos aplicables será el de estimación directa, en la modalidad que corresponda, ya que para aplicar el método de estimación objetiva es necesario que se ejerza una actividad, circunstancia que no concurre en este caso. **Imputación temporal.** Trayendo a colación el criterio de la DGT respecto de esta misma situación en el IS [Vid., consulta DGT, 17-06-2015, n.º V1898/2015 (NFC055044)], el contribuyente deberá 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. Además debe precisarse que dado que no ejerce una actividad económica no está obligado a cumplir ningún tipo de obligaciones formales, contables o registrales que se exige a los titulares de actividades económicas.

Individualización de rentas. Desde la consideración de ganancias y pérdidas patrimoniales que, a efectos del IRPF tienen los intereses de demora, los importes satisfechos a los herederos por este concepto procede atribuirlos a la persona que ha generado el derecho a su percepción, condición que, únicamente puede corresponder al causante.

Imputación temporal. Fallecimiento del contribuyente. Procederá imputar la devolución del IVMDH y los intereses de demora al período impositivo en el que se produjo el fallecimiento del causante.

PRECEPTOS:

Código Civil, arts. 661 y 989.

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 3.1 a).

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 11, 14, 28, 29 y 30.

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10.3 y 11.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), art. 38.

RD 1514/2007 (PGC), Cuenta 636.

Descripción sucinta de los hechos:

El padre de la consultante ejerció durante varios años la actividad de transporte de mercancías por carretera cesando en la actividad en el año 2013 por jubilación. En julio de 2014 solicitó la devolución de cantidades indebidamente soportadas por el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH). Dichas cantidades más los intereses han sido abonadas durante el año 2016, dos años después de su fallecimiento, acaecido en 2014, razón por la cual esas cantidades han sido recibidas por la consultante, su madre y su hermana,

como únicas herederas. Las herederas, conocedoras de la reclamación interpuesta, declararon el importe principal reclamado en la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la muerte de su padre y marido.

Cuestión planteada:

Primera:

Si las herederas deben declarar la cuantía recibida en concepto de principal teniendo en cuenta que ya se declaró dicha cantidad al liquidar el Impuesto de Sucesiones

Segunda:

Si las herederas deben declarar la cuantía recibida en concepto de intereses y por qué impuesto.

Contestación:

En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, este Centro directivo informa lo siguiente:

Primero: Tributación de la cuantía recibida en concepto de principal.

El Código Civil define los efectos de la herencia en su artículo 661 en los siguientes términos:

«Artículo 661.

Los herederos suceden al difunto por el hecho solo de su muerte en todos sus derechos y obligaciones».

En cuanto al momento en que se producen tales efectos, el artículo 989 del Código Civil dispone lo siguiente:

«Artículo 989.

Los efectos de la aceptación y de la repudiación se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda».

Por otra parte, el artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre de 1987) –LISD– regula el hecho imponible del impuesto del siguiente modo:

«Artículo 3.

1. Constituye el hecho imponible:

a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.
[...]

Conforme al primero de los preceptos transcritos, los herederos del causante –en este caso, la consultante, su madre y su hermana– sucedieron a aquel –padre de la consultante– en todos sus derechos y obligaciones, entre ellos en el crédito que él tenía contra la Hacienda Pública por las cantidades indebidamente soportadas por el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

Este crédito constituía un derecho con contenido patrimonial y, como tal, fue incluido en el conjunto de bienes, derechos y obligaciones que integraban el patrimonio del causante (caudal relicto o masa hereditaria), cuya adquisición, conforme al artículo 3.1.a) de la LISD, constituyó el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

Manifiesta la consultante que, en su día, las tres herederas –la esposa y las dos hijas del causante– incluyeron el importe del principal de la devolución solicitada a la Hacienda Pública. Por lo tanto, a la primera cuestión planteada – si las herederas deben declarar la cuantía recibida en concepto de principal–, debe responderse en sentido negativo. No tienen que declarar nada, puesto que ya lo hicieron en la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la herencia de su padre y marido.

Segundo: Tributación de la cuantía recibida en concepto de intereses y por qué impuesto.

En cuanto a la segunda cuestión – si las herederas deben declarar la cuantía recibida en concepto de intereses–, debe contestarse en sentido positivo. Efectivamente, la percepción de los intereses constituye una renta que, como tal, debe ser declarada. De hecho, esta Subdirección General ya expuso su criterio en diversas contestaciones a consultas, entre las que puede citarse la de (V0419-15), en la que se concluye que «... en la medida en que el incremento patrimonial que perciben los herederos trae causa y se vincula al hecho del fallecimiento del causante, constituye hecho imponible del impuesto sucesorio, por lo que deberá presentar autoliquidación complementaria por el impuesto en función de la alícuota hereditaria que le hubiera correspondido en su día por el importe total que se perciba, incluidos los intereses de demora totales, que forman parte de la expectativa del derecho de crédito que existía en su día y que ahora se va a materializar».

En su caso, dado que la cuantía recibida en concepto de principal ya fue declarada en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en su día, las autoliquidaciones complementarias que deberán presentar lo serán únicamente por los intereses de demora percibidos.

Tercero: Tributación de las cuantías recibidas en el causante.

Una vez analizada la tributación de las cantidades percibidas en las herederas, falta por analizar si, además, han de tributar en el causante, que es quien generó el derecho a su percepción. En efecto, El padre de la consultante ejerció durante varios años la actividad de transporte de mercancías por carretera tributando con arreglo al método de estimación objetiva hasta el año 2011, en que quedó excluido pasando a tributar con arreglo al método de estimación directa hasta 2013, año en el que cesó la actividad por jubilación. En 2014 solicitó la devolución de las cantidades indebidamente soportadas por el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH). Dichas cantidades más los correspondientes intereses han sido abonadas en 2016 a la consultante, su madre y su hermana como únicas herederas del padre, el cual falleció en agosto de 2014. Se analiza ahora el tratamiento fiscal que tiene en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la devolución del IVMDH y de los intereses de demora correspondientes a un contribuyente que en el momento de la devolución ya no ejerce ninguna actividad económica.

Bajo la consideración de los importes correspondientes al IVMDH como gastos incurridos por el contribuyente en el ejercicio de su actividad económica, la devolución de dichos importes tendrá la consideración, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de rendimientos de actividades económicas, en cuanto tienen su origen en el ejercicio de una actividad desarrollada por el contribuyente. 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.

El método de determinación de rendimientos aplicables será el de estimación directa, en la modalidad que corresponda, ya que para aplicar el método de estimación objetiva es necesario que se ejerza una actividad, circunstancia que no concurre en este caso.

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 la consulta vinculante V1898-15, de 17 de junio de 2015. En dicha consulta se manifestaba al respecto:

“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 los gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo 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. 1º. 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.

(...)”.

En consecuencia, el contribuyente deberá 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. Además debe precisarse que dado que no ejerce una actividad económica no está obligado a cumplir ningún tipo de obligaciones formales, contables o registrales que se exige a los titulares de actividades económicas.

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 indemnizan un período no superior a un año formarán parte de la renta general, procediendo su integración en la base imponible general.

En el supuesto planteado, la devolución del IVMDH y de los intereses de demora no se efectúa a la persona que la solicitó, sino a sus herederos al haber fallecido dicha persona.

Para determinar quién debe declarar tales cantidades en el IRPF, debemos acudir al artículo 11 de la LIRPF, en el cual se encuentra recogida la individualización de rentas disponiendo lo siguiente:

“1. La renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de aquella, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio”.

(...).

4. Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas.

5. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que, según lo previsto en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se atribuirán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten.

Las adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego, se considerarán ganancias patrimoniales de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente.”.

En virtud de lo anteriormente dispuesto, las cantidades correspondientes a la devolución del IVMDH constituirán renta gravable del fallecido en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos de actividades económicas, dado que las mismas se derivan del ejercicio de una actividad económica desarrollada por una persona física antes de su fallecimiento.

Por su parte, desde la consideración de ganancias y pérdidas patrimoniales que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tienen los intereses de demora, los importes satisfechos a la consultante, su hermana y su madre por este concepto, en calidad de herederas del padre, procede atribuirlos a la persona que ha generado el derecho a su percepción, condición que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11.5, únicamente puede corresponder al padre.

Respecto a su imputación temporal, procede indicar que los rendimientos de actividades económicas se imputan conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, mientras que, como regla general, las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputan al período impositivo en que tiene lugar la alteración patrimonial, de acuerdo con lo previsto en el artículo 14.1 de la Ley del Impuesto. Ahora bien, junto con estas reglas generales la Ley del Impuesto recoge en su artículo 14.4 la siguiente regla de imputación temporal:

“4. En el caso de fallecimiento del contribuyente todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse”.

Por todo ello procederá imputar la devolución del IVMDH y los intereses de demora al período impositivo en el que se produjo el fallecimiento del causante, esto es, al período 2014.

CONCLUSIONES:

Primera: La solicitud de devolución de ingresos indebidos a la Hacienda Pública por las cantidades indebidamente soportadas por el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos constituye un crédito frente a la Hacienda Pública y, como tal, un derecho con contenido económico susceptible, en caso de fallecimiento del solicitante, de ser integrado en la masa hereditaria o caudal relicto del causante y de conformar el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

Segunda: Si, con posterioridad al fallecimiento del causante que solicitó la devolución de ingresos indebidos a la Hacienda Pública, las herederas del causante perciben el importe solicitado, tal percepción no está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pues ya se devengó dicho impuesto en el momento del fallecimiento del causante por el derecho de crédito y las herederas ya debieron haberlo declarado como tal por el concepto de adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, junto con el resto de los bienes y derechos que integraron el caudal relicto.

Tercera: La percepción de los intereses percibidos por las herederas del causante correspondientes a la devolución de ingresos indebidos en la medida en que traen causa y se vinculan al hecho del fallecimiento del causante, constituyen hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo que las herederas deberán presentar autoliquidaciones complementarias por el impuesto en función de la alícuota hereditaria que le hubiera correspondido en su día a cada una de las herederas.

Cuarta: Además de la tributación que corresponde a las herederas, las cantidades correspondientes a la devolución del IVMDH constituirán renta gravable del fallecido en el IRPF como rendimientos de actividades económicas, dado que las mismas se derivan del ejercicio de una actividad económica desarrollada por una persona física antes de su fallecimiento. Por su parte, desde la consideración de ganancias y pérdidas patrimoniales que, a efectos del IRPF tienen los intereses de demora, los importes satisfechos a la consultante, su hermana y su madre por este concepto, en calidad de herederas del padre, procede atribuirlos a la persona que ha generado el derecho a su percepción, condición que únicamente puede corresponder al padre.

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.