

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFC065095

DGT: 10-05-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1096/2017

**SUMARIO:**

**IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Delimitación.** *Aplicación del método de estimación directa u objetiva cuando se acuerda la devolución de los importes por IVMDH pero aplicación del método de estimación objetiva o directa, respectivamente, cuando se incurrieron en tales gastos.* La devolución de los importes del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (céntimo sanitario) tendrá la consideración, a efectos del IRPF, de rendimientos de actividades económicas, en cuanto tienen su origen en el ejercicio de una actividad. El contribuyente que determine el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación directa en el ejercicio en que se haya acordado la devolución del IVMDH, deberá imputar su importe como rendimiento de la actividad económica en dicho ejercicio, sin que proceda efectuar declaraciones complementarias por los ejercicios en que se pagaron los importes objeto de devolución. En el supuesto de que el contribuyente determinara el rendimiento con arreglo al método de estimación objetiva en el ejercicio en que se haya acordado la devolución del IVMDH, para su cálculo se utilizarán los signos, índices o módulos generales o referidos a determinados sectores de actividad. Dado que en el método de estimación objetiva no se tienen en cuenta los ingresos y gastos reales de la actividad, sino los módulos previstos para la misma, la devolución del IVMDH no tendrá incidencia alguna en el cálculo de dicho rendimiento por parte de estos contribuyentes. [Vid., consulta DGT, de 17-06-2015, n.º V1898/2015 (NFC055044)].

**PRECEPTOS:**

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

Orden HFP/1823/2016 (Método de estimación objetiva del IRPF y régimen especial simplificado del IVA), Anexo II, Instrucción 2.1.

**Descripción sucinta de los hechos:**

Se describe en la cuestión planteada.

**Cuestión planteada:**

La entidad consultante plantea cual es el tratamiento fiscal en el IRPF de la devolución a personas físicas que ejercen la actividad del transporte de los importes satisfechos en pago del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (céntimo sanitario) cuando, en el momento en que se acuerde la devolución, determinan el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación directa u objetiva, si bien cuando incurrieron en tales gastos determinaban su rendimiento con arreglo al método de estimación objetiva o directa, respectivamente.

**Contestación:**

Bajo la consideración de los importes correspondientes al Impuesto objeto de devolución (en adelante IVMDH) como gastos incurridos por dichas personas 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 los mismos. 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.

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 que determine el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación directa en el ejercicio en que se haya acordado la devolución del IVMDH, deberá imputar su importe como rendimiento de la actividad económica en dicho ejercicio, sin que proceda efectuar declaraciones complementarias por los ejercicios en que se pagaron los importes objeto de devolución.

En el supuesto de que el contribuyente determinara el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación objetiva en el ejercicio en que se haya acordado la devolución del IVMDH, el artículo 31 de la Ley del Impuesto 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 II de la Orden HFP/1823/2016, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2017 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 en estimación objetiva de las actividades distintas de las agrícolas, ganaderas y forestales lo siguiente:

“El rendimiento neto previo será la suma de las cuantías correspondientes a los signos o módulos previstos para la actividad. La cuantía de los signos o módulos, a su vez, se calculará multiplicando la cantidad asignada a cada unidad de ellos por el número de unidades del mismo empleadas, utilizadas o instaladas en la actividad. Cuando este número no sea un número entero se expresará con dos decimales.”

Dado que, según lo anteriormente dispuesto, en la determinación del rendimiento neto de la actividad económica en el método de estimación objetiva no se tienen en cuenta los ingresos y gastos reales de la actividad, sino los módulos previstos para la misma, la devolución del IVMDH no tendrá incidencia alguna en el cálculo de dicho rendimiento por parte de estos contribuyentes.

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.