

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC078731

DGT: 25-02-2021

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0360/2021

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Delimitación. Actividades empresariales. *Devolución de diferencias de cuotas del RETA por aplicación de la «tarifa plana» a autónomos societarios.* El exceso de cotizaciones, que resulta de la aplicación retroactiva de la «tarifa plana» como consecuencia de la resolución de la Tesorería General de la Seguridad Social favorable al interesado por su reclamación sobre la aplicación de esa tarifa en su condición de autónomo societario, se ha deducido en su momento en la liquidación del IRPF en el ámbito de los rendimientos de actividades económicas. Por tanto, bajo la consideración de esos importes correspondientes a las cuotas del RETA objeto de devolución como gastos incurridos en el ejercicio de la actividad, la devolución de los mismos tendrá la consideración de rendimientos de actividades económicas. **Imputación temporal.** El contribuyente deberá imputar el importe de la devolución del exceso de cotización 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. [Vid., consulta DGT, de 03-04-2018, nº V0878/2018 (NFC068833)].

PRECEPTOS:

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

Ley 20/2007 (Estatuto del trabajo autónomo), art. 31.

Descripción sucinta de los hechos:

Se corresponde con la cuestión planteada.

Cuestión planteada:

Tributación en el IRPF de la devolución por la Tesorería General de la Seguridad Social de diferencias de cuotas del Régimen de Autónomos por aplicación de la "tarifa plana" a autónomos societarios.

Contestación:

Por oficio nº 252/2020-1.1, de 20 de julio de 2020, la Subdirección General de Ordenación e Impugnaciones de la Tesorería General de la Seguridad Social comunicó a todas las unidades de impugnación el cambio de criterio respecto de la interpretación del artículo 31 de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajador Autónomo, como consecuencia de la Sentencia del Tribunal Supremo 3887/2019, de 3 de diciembre, y otras posteriores, que consideran aplicables los beneficios de cotización contemplados en el citado artículo a los trabajadores autónomos socios de sociedades mercantiles capitalistas, ya sean de sociedades anónimas o limitadas.

Como consecuencia de lo anterior —así cabe deducirlo del escrito de consulta: “con motivo de la reclamación realizada (...) habiendo sido resuelta a mi favor y devolviéndome la Seguridad Social el importe correspondiente”—, se cuestiona por el consultante la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de esa devolución.

Para abordar la cuestión planteada se toma como punto de partida que el exceso de cotizaciones —que resulta de la aplicación retroactiva de la “tarifa plana” como consecuencia de la resolución de la Tesorería General de la Seguridad Social favorable al interesado por su reclamación sobre la aplicación de esa tarifa en su condición de autónomo societario— se ha deducido en su momento en la liquidación o liquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el ámbito de los rendimientos de actividades económicas.

Por tanto, bajo la consideración de los importes correspondientes las cuotas del Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos (RETA) objeto de devolución como gastos incurridos por el consultante 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 mismo. Ello nos lleva al 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 del día 29), donde se 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, determina 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 devoluciones similares a la analizada ha sido objeto de estudio en diferentes consultas de este Centro Directivo, como la consulta vinculante V0878-18. En dicha consulta se manifestaba al respecto:

«Se parte de la presunción de que los importes percibidos en concepto de devolución del exceso de cotización realizado en los ejercicios no prescritos en concepto de accidentes de trabajo tuvieron la consideración, en su día, de gasto fiscalmente deducible.

El artículo 10.3 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, 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”.

La letra d) del artículo 38 del Código de Comercio dispone que “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 medida en que la LIS no contiene una norma específica que se refiera a la imputación de la devolución de impuestos o cotizaciones contabilizadas en su día como gasto, por lo tanto a estos efectos será necesario acudir a la norma contable, en concreto el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE de 20 de noviembre), 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 exceso de cotización, contabilizado en su día como gasto y deducido fiscalmente, debe imputarse como ingreso en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del período impositivo en que se reconoce el derecho a su devolución».

Conforme con lo expuesto, el consultante deberá imputar el importe de la devolución del exceso de cotización (resultante de la aplicación de la “tarifa plana” como autónomo societario) 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.

Lo que comunico a usted 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.