

DEVOLUCIÓN DEL CÉNTIMO SANITARIO

Repercusión fiscal de la devolución en el IVA y forma de declararla en el IRPF.

NUM-CONSULTA	V2621-15
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	08/09/2015
NORMATIVA	LIRPF, Ley 35/2006, artículos 14 y 28. LIVA, Ley 37/1992, artículos 78, 80, 89 y 114.
DESCRIPCION-HECHOS	El consultante ha recibido de la Agencia Tributaria la devolución de determinados importes satisfechos en pago del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (céntimo sanitario), incluyendo intereses de demora. El consultante desarrolla la actividad de transporte de mercancías por carretera estando incluido en el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido y determinando el rendimiento neto de su actividad económica en el IRPF con arreglo al método de estimación objetiva.
CUESTION-PLANTEADA	Repercusión fiscal de dicha devolución en el IVA y forma de declararla en el IRPF. NORMATIVA APLICABLE: LIRPF, Ley 35/2006, artículos 14 y 28. LIVA, Ley 37/1992, artículos 78, 80, 89 y 114.
CONTESTACION-COMPLETA	1.) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Bajo la consideración de los importes correspondientes al Impuesto objeto de devolución (en adelante IVMDH) como gastos incurridos por el consultante en el ejercicio de su actividad económica de transporte por carretera, 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), 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.

En el supuesto planteado, el consultante manifiesta que determina el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación objetiva para cuyo cálculo el artículo 31 citado dispone que 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 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 del consultante.

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

2.) Impuesto sobre el Valor Añadido.

PRIMERO.- El artículo 78.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), 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 Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, que pudieran recaer sobre las entregas de combustible, forman parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la operación. SEGUNDO.- El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos 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 (artículo 9).

La desaparición de este Impuesto tiene su 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.”.

TERCERO.- 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 artículo 89 de la Ley 37/1992, según redacción dada al mismo por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, que modifica, entre otras, la Ley 37/1992 (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, en lo sucesivo 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 repercute 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 al consultante, 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 el consultante, destinatario 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 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 el consultante se dedujo las cuotas soportadas del Impuesto sobre el Valor Añadido 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.