



Consulta 7

Sobre el tratamiento contable de los créditos fiscales que pueden surgir con ocasión de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2014, por la que se declara la ilegalidad del impuesto sobre ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

Respuesta

El impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) fue un impuesto vigente en nuestro ordenamiento jurídico entre el 1 de enero de 2002 y el 31 de diciembre de 2012, que grava, en fase única, las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, regulado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales administrativas y de orden social (artículo 9).

La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 27 de febrero de 2014, ha venido a declarar contraria al Derecho europeo la normativa reguladora del IVMDH procediendo, en consecuencia, la solicitud de devolución de las cantidades satisfechas por dicho impuesto.

La consulta versa sobre este derecho de devolución y, en particular, acerca del momento en que procede registrar los posibles créditos fiscales y la contrapartida que debe emplearse.

De acuerdo con el apartado 5º del Marco Conceptual de la Contabilidad incluido en la primera parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre: *"El registro de los elementos procederá cuando, cumpliéndose la definición de los mismos incluida en el apartado anterior, se cumplan los criterios de probabilidad en la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos y su valor pueda determinarse con fiabilidad"*. Por otro lado el PGC define los activos como *"bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro"*.

Con la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea nace una expectativa de derecho en la medida que se reconoce la posibilidad de recuperar las cantidades satisfechas por dicho impuesto, realizadas en un momento anterior conforme a la ley y que a raíz de la citada sentencia se han calificado como indebidas. Para hacer efectivo el mencionado derecho de cobro es necesario iniciar un proceso destinado al reconocimiento por parte de la Administración de la cantidad efectivamente adeudada.



Sin ánimo de profundizar en los mencionados procesos, parece que las vías que se han abierto para el reconocimiento de las cantidades a devolver son un procedimiento de devolución de ingresos indebidos frente a la Administración tributaria, a través de la oficina gestora correspondiente, y un procedimiento de exigencia de responsabilidad patrimonial del Estado.

Pues bien, en ambos casos el procedimiento tiene una serie de requerimientos en cuanto a plazos de interposición, documentación justificativa, órganos competentes para la resolución y plazos de prescripción. Teniendo todo esto en cuenta, la declaración de norma contraria al Derecho comunitario de la normativa reguladora del impuesto da lugar a un activo contingente cuyo reconocimiento en el balance está condicionado por la resolución de un evento futuro, esto es, el correspondiente acto administrativo de la Administración tributaria en el que se recoja el pronunciamiento sobre la citada devolución o, en su caso, de los recursos posteriores. Por ello, se considera que el reconocimiento del activo por la devolución de impuestos solo se producirá cuando la Administración tributaria reconozca la citada deuda una vez que la empresa haya hecho valer, en tiempo y forma, su expectativa de derecho.

De acuerdo con lo anterior, a los efectos de su adecuado tratamiento contable, conviene traer a colación por analogía el criterio publicado por este Instituto en la consulta 4 del BOICAC nº 64. De conformidad con esta consulta, el activo por devolución de impuestos se realizará con abono a una cuenta de ingresos del ejercicio, en concreto en la cuenta 778. "*Ingresos excepcionales*" ya que, si bien, el ingreso referido tiene naturaleza tributaria, se trata de un ingreso de cuantía significativa y carácter excepcional que no debe considerarse periódico al evaluar los resultados de la empresa.

Esto es, en el caso que nos ocupa no se puede hablar de error contable o cambio de criterio en la medida que los pagos fueron realizados en cumplimiento de nuestro ordenamiento jurídico interno, pagos que ahora, en virtud del pronunciamiento del Alto Tribunal comunitario, resultan indebidos.