

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V2653-18
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	02/10/2018
NORMATIVA	Ley 35/2006, art. 14
DESCRIPCION-HECHOS	La consultante es trabajadora por cuenta ajena y desarrolla además una actividad profesional (grupo 836 IAE: ayudantes técnicos sanitarios y fisioterapeutas). Por Resolución de 20 de abril de 2018 de la Tesorería General de la Seguridad Social se procede a la devolución en ese mismo mes del exceso de cuotas correspondiente a 2017 por pluriactividad.
CUESTION-PLANTEADA	Tributación en el IRPF de la referida devolución .
CONTESTACION-COMPLETA	<p>El artículo 313.1 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE del día 31) establece lo siguiente:</p> <p>“Los trabajadores autónomos que, en razón de un trabajo por cuenta ajena desarrollado simultáneamente, coticen por contingencias comunes en régimen de pluriactividad, teniendo en cuenta tanto las cotizaciones efectuadas en este régimen especial como las aportaciones empresariales y las correspondientes al trabajador en el régimen de Seguridad Social que corresponda por su actividad por cuenta ajena, tendrán derecho al reintegro del 50 por ciento del exceso en que sus cotizaciones superen la cuantía que se establezca a tal efecto por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para cada ejercicio, con el tope del 50 por ciento de las cuotas ingresadas en este régimen especial, en razón de su cotización por las contingencias comunes de cobertura obligatoria.</p> <p>En tales supuestos, la Tesorería General de la Seguridad Social procederá a abonar el reintegro que en cada caso corresponda antes del 1 de mayo del ejercicio siguiente, salvo cuando concurren especialidades en la cotización que impidan efectuarlo en ese plazo o resulte necesaria la aportación de datos por parte del interesado, en cuyo caso el reintegro se realizará con posterioridad a esa fecha”.</p> <p>Conforme a lo dispuesto en el precepto transcrito, la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS) incoó de oficio expediente para la devolución a la consultante del exceso ingresado por las cuotas del Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos (RETA), lo que da lugar a la Resolución de Pluriactividad, de fecha 20 de abril de 2018, acordando la devolución de 729,87€ por las cuotas de 2017.</p> <p>Por lo que respecta a la calificación de esta devolución por exceso de cotización por razón de pluriactividad (trabajador por cuenta ajena y trabajador autónomo, con pago de las cotizaciones sociales correspondientes a los dos regímenes) — devolución que se establece respecto a las cotizaciones al RETA— , al haber constituido estas en su momento un gasto deducible en la determinación del rendimiento neto de la actividad económica (profesional), su posterior devolución como consecuencia de la resolución de la TGSS procede considerarla como un ingreso de la propia actividad.</p> <p>En cuanto a la imputación temporal de este ingreso, el artículo 14.1.b) 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 no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29) dispone que “los</p>

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”.

La remisión anterior nos lleva, a su vez, al artículo 11.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del día 28), precepto que determina que “los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período 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”, ello comporta que los ingresos se contabilizan cuando se produce la corriente real de bienes y servicios independientemente de la corriente financiera.

Por su parte, el artículo 7 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31) dispone:

“1. Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas aplicarán a las rentas derivadas de dichas actividades, exclusivamente, los criterios de imputación temporal previstos en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y sus normas de desarrollo, sin perjuicio de lo previsto en el siguiente apartado. Asimismo, resultará aplicable lo previsto en los apartados 3 y 4 del artículo 14 de la Ley del Impuesto en relación con las rentas pendientes de imputar en los supuestos previstos en los mismos.

2. 1.º Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas y que deban cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en los apartados 3, 4, 5 y 6 del artículo 68 de este Reglamento, podrán optar por el criterio de cobros y pagos para imputar temporalmente los ingresos y gastos de todas sus actividades económicas.

Dicho criterio se entenderá aprobado por la Administración tributaria, a efectos de lo previsto en el apartado 2 del artículo 19 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, por el solo hecho de así manifestarlo en la correspondiente declaración, y deberá mantenerse durante un plazo mínimo de tres años.

2.º La opción por el criterio señalado en este apartado perderá su eficacia si, con posterioridad a dicha opción, el contribuyente debiera cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 68 de este Reglamento.

3.º Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación si el contribuyente desarrollase alguna actividad económica por la que debiera cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 68 de este Reglamento o llevase contabilidad de acuerdo a lo previsto en el Código de Comercio”.

Conforme con lo expuesto, al coincidir en el mismo período impositivo el devengo (criterio general de imputación) y el cobro (criterio opcional de imputación), el ingreso correspondiente al reintegro de cuotas por pluriactividad procederá imputarlo en ambos casos al período impositivo 2018.

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 (BOE del día 18).