PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	DOMICILIO:
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Art. 20 Ley 20/1991 Art. 22.4 Ley 20/1991 Art. 28.1 Ley 20/1991 Art. 44 Ley 20/1991 Art. 59.1.b) Ley 20/1991 Arts. 17, 24, 201.1 y 221.1 Ley General Tributaria Art. 14 Reglamento revisión (Real Decreto 520/2005) Art. 13 y D.A.Segunda Reglamento facturación (Real Decreto 1496/2003)

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante transmitió en el año 2005 un bien inmueble repercutiendo y declarando el IGIC correspondiente. La entidad mercantil adquirente procedió luego a la deducción total del IGIC soportado. La compraventa que dio origen a la entrega del bien, estaba sometida a condición resolutoria. La llegada o el advenimiento de la condición determinó que se resolviera el contrato, lo que ha llevado a la entidad consultante a plantear la siguiente consulta:

1.- A pesar de que la factura rectificativa debe incluir los mismos datos que la factura originaria ¿es posible no incluir el IGIC en las facturas rectificativas atendiendo a que la Administración Tributaria Canaria obtendrá dicho IGIC a través de la rectificación de la deducción y la entidad mercantil consultante solicitará la devolución del ingreso indebido, resultando un flujo monetario nulo para la Administración Tributaria Canaria?

2.- ¿Supone la comisión de una infracción tributaria el no incorporar el IGIC en la factura rectificativa, sobre la base de compensar futuros derechos de devoluciones con cargo a ingresos presentes, es decir cabe la compensación de la deuda producida, renunciando a la devolución de la misma la sociedad emisora de la factura rectificativa?

3.- La emisión de una factura rectificativa a través de la cuál nace un derecho y una obligación, por parte de dos sujetos pasivos distintos, respecto a la Comunidad Autónoma ¿permite renunciar al derecho a la devolución a favor de un tercero que tiene la obligación de pago?

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Primero. Cuando como consecuencia de la resolución de un contrato de compraventa, hubiese que rectificar la repercusión y la deducción de la cuota de IGIC, estas rectificaciones deben efectuarse de acuerdo con las normas establecidas en la legislación de este Impuesto, y en ningún caso conforme a los pactos que pudieran establecerse entre el sujeto pasivo que repercutió el IGIC y el empresario o profesional adquirente que soportó y dedujo el mismo.

Segundo. La opción de la devolución de ingresos indebidos que establece el artículo 20.Dos. 5 de la Ley 20/1991, junto con la regularización de la situación tributaria, para la rectificación de la repercusiones, puede se instada tanto por el sujeto pasivo que repercutió la

cuota de IGIC como por el destinatario que la soportó, conforme dispone el artículo 14.1.a) y c) 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.

Tercero. Si el destinatario de la operación ha deducido totalmente la cuota soportada del IGIC, no cabe la rectificación de la cuota repercutida ni por el sujeto pasivo ni por el destinatario a través de la devolución de ingresos indebidos. En ese caso, la única vía de rectificación será la regularización de la situación tributaria que ha de ejercitar únicamente el sujeto pasivo en la autoliquidación del período en que la rectificación ha de efectuarse, o en las posteriores, hasta el plazo de un año a contar desde el cumplimiento de la condición resolutoria del contrato de compraventa.

Cuarto. La regularización de la situación tributaria ha de efectuarse haciendo constar el importe de la cuota rectificada de IGIC en la casilla de "Rectificación de las cuotas impositivas repercutidas", del apartado de "IGIC DEVENGADO" de la autoliquidación periódica, que debe presentar la entidad mercantil consultante. Al mismo tiempo, debe expedirse una factura rectificativa en los términos expresados por el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, según lo establecido en la Disposición adicional segunda de este Reglamento. La no emisión de esta factura rectificativa constituye infracción tributaria.

Quinto. El destinatario de la operación tiene que rectificar la deducción en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que reciba la factura rectificativa, incluyendo el importe de la deducción indebida en la casilla "Rectificación de las cuotas soportadas deducidas", del apartado de "IGIC DEDUCIBLE Y RESULTADO DE LA AUTOLIQUIDACIÓN". Únicamente si se efectúa la rectificación en ese período de liquidación, la misma podrá realizarse sin la aplicación de los recargos del artículo 27 de la Ley General Tributaria. En otro caso, se aplicarán estos recargos como consecuencia de haberse presentado una declaración extemporánea sin requerimiento previo de la Administración.

Visto escrito presentado por , en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), en relación con el articulo 23.2.t) del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante transmitió en el año 2005 un bien inmueble repercutiendo y declarando el IGIC correspondiente. La entidad mercantil adquirente procedió luego a la deducción total del IGIC soportado. La compraventa que dio origen a la entrega del bien, estaba sometida a condición resolutoria. La llegada o el advenimiento de la condición determinó que se resolviera el contrato, lo que ha llevado a la entidad consultante a plantear la siguiente consulta:

1.- A pesar de que la factura rectificativa debe incluir los mismos datos que la factura originaria ¿es posible no incluir el IGIC en las facturas rectificativas atendiendo a que la Administración Tributaria Canaria obtendrá dicho IGIC a través de la rectificación de la deducción y la entidad mercantil consultante solicitará la devolución del ingreso indebido, resultando un flujo monetario nulo para la Administración Tributaria Canaria?

2.- ¿Supone la comisión de una infracción tributaria el no incorporar el IGIC en la factura rectificativa, sobre la base de compensar futuros derechos de devoluciones con cargo a ingresos presentes, es decir cabe la compensación de la deuda producida, renunciando a la devolución de la misma la sociedad emisora de la factura rectificativa?

3.- La emisión de una factura rectificativa a través de la cuál nace un derecho y una obligación, por parte de dos sujetos pasivos distintos, respecto a la Comunidad Autónoma ¿permite renunciar al derecho a la devolución a favor de un tercero que tiene la obligación de pago?

SEGUNDO.- Para la resolución de la presente consulta deben tenerse en cuenta las siguientes normas:

1º.- El artículo 20 de la Ley 20/1991, al regular la repercusión del IGIC y su rectificación, dispone lo siguiente:

"*Uno. La repercusión del Impuesto se ajustará a los siguientes requisitos:*

1. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

(...)

2. La repercusión del impuesto deberá efectuarse mediante factura o documento sustitutivo, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

(...)

Dos. La rectificación de las cuotas impositivas repercutidas deberá realizarse de acuerdo con el siguiente procedimiento:

1. 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 22 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 ue se refiere el citado artículo 22.

(...)

4. La rectificación de las cuotas impositivas repercutidas deberá documentarse en la forma que reglamentariamente se establezca.

5. Cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, 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 establecido en el artículo 61, número 3 de la Ley General Tributaria.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 22 de esta Ley o se deba a un error fundado de derecho, el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del período en que se deba efectuar la rectificación.

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 correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período 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." (el subrayado es nuestro)

2º.- El artículo 22.4 de la Ley 20/1991, con relación a la regla general de la base imponible en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, establece:

"*4. 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.*"

3º.- El artículo 44 de la Ley 20/1991 señala lo siguiente respecto a la rectificación de las deducciones del IGIC:

"1. Los sujetos pasivos podrán rectificar las deducciones practicadas en los supuestos de incorrecta aplicación o variación en el importe de las cuotas a deducir.

2. La rectificación de deducciones que determine un incremento de cuotas anteriormente deducidas sólo podrá efectuarse si el sujeto pasivo estuviese en posesión de la factura o documento justificativo correspondiente, expedidos de conformidad con lo dispuesto en esta Ley.

La rectificación será obligatoria cuando implique una minoración de las cuotas deducidas y deberá efectuarse en la declaración-liquidación del período impositivo en que se hubiese recibido el documento rectificativo.

3. La rectificación de deducciones podrá efectuarse en el plazo máximo de cuatro años a partir del nacimiento del derecho a deducir o, en su caso, de la fecha de realización del hecho que determina la variación en el importe de las cuotas a deducir.

No obstante, en los supuestos de error en la liquidación de las cuotas repercutidas que determinen un incremento de las cuotas a deducir, no podrá efectuarse la rectificación después de transcurrido un año a partir de la fecha de expedición de la factura rectificada." (el subrayado es nuestro)

4º.- 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, dispone:

"*Artículo 14. Legitimados para instar el procedimiento de devolución y beneficiarios del derecho a la devolución.*

1. Tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos las siguientes personas o entidades:

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado ingresos indebidos en el Tesoro público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, así como los sucesores de unos y otros. (...)

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 concurran los siguientes requisitos:

1º Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura o documento sustitutivo cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.

2º Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. En los tributos en los que el destinatario de las operaciones que haya soportado la repercusión tenga derecho a la

deducción de las cuotas soportadas o satisfechas, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando quien las repercutió las hubiese consignado debidamente en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

3º Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron o a un tercero.

4º 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. (...)"

5º.- El artículo 59.1.b) de la Ley 20/1991, respecto a las obligaciones formales de expedir y entregar facturas, establece:

"1. Los sujetos pasivos estarán obligados a: (...)

b) Expedir y entregar facturas de las operaciones en que intervienen, adaptados a las normas generales que regulan el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales."

6º.- El artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, dispone:

"*Artículo 13. Facturas o documentos sustitutivos rectificativos.*

1. Deberá expedirse una factura o documento sustitutivo rectificativo en los casos en que la factura o documento sustitutivo original no cumpla alguno de los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7.

2. Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura o, en su caso, documento sustitutivo rectificativo en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hubieran producido las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley del Impuesto, dan lugar a la modificación de la base imponible. (...)

3. La expedición de la factura o documento sustitutivo rectificativos deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirlos tenga constancia de las circunstancias que, conforme a los apartados anteriores, obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

4. La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura o documento sustitutivo en el que se hagan constar los datos identificativos de la factura o documento sustitutivo rectificados. Se podrá efectuar la rectificación de varias facturas o documentos sustitutivos en un único documento de rectificación, siempre que se identifique todas las facturas o documentos sustitutivos rectificados. (...)

5. La factura o documento sustitutivo rectificativo deberá cumplir los requisitos que se establecen, respectivamente, por los artículos 6 ó 7. Asimismo, se hará constar en el documento su condición de documento rectificativo y la descripción de la causa que motiva la rectificación.

Cuando lo que se expida sea una factura rectificativa, los datos a los que se refiere el artículo 6.1.f),g) y h) expresarán la rectificación efectuada. En particular, los datos que se regulan en los párrafos f) y h) del citado artículo 6.1 se podrán consignar, bien indicando directamente el importe de la rectificación, con independencia de su signo, bien tal y como queden tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación. (...)

En el caso de que el documento rectificativo se expida como consecuencia de la rectificación de la repercusión del impuesto y ésta obligue a la presentación de una declaración-liquidación extemporánea o se pueda sustanciar a través de la presentación de una solicitud de devolución de ingresos indebidos, en él deberá indicarse el período o períodos de la declaración-liquidación en el curso del cual se realizaron las operaciones.

5. Únicamente tendrán la consideración de facturas rectificativas las que se expidan por alguna de las causas previstas en los apartados 1 y 2. (...)"

7º.- La Disposición adicional segunda del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, señala:

"*Disposición adicional segunda. Impuesto General Indirecto Canario e Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla.*

En relación con las operaciones sujetas al Impuesto General Indirecto Canario, las referencias hechas al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o a esta última deben entenderse hechas, en su caso, al Impuesto General Indirecto Canario y a la Administración tributaria canaria. Asimismo, en cuanto a las operaciones sujetas al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación, las referencias se entenderán hechas al citado tributo y a las autoridades locales de las Ciudades de Ceuta y Melilla. Lo anterior se entenderá sin perjuicio de la coordinación que resulte necesaria

entre las citadas Administraciones. (...)"

8º.- El artículo 28.1 de la Ley 20/1991, al regular la naturaleza y el ámbito de aplicación de las deducciones, establece:

"1. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario devengadas como consecuencia de entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en las Islas Canarias las que, devengadas en dicho territorio, hayan soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las operaciones sujetas y no exentas al Impuesto o en las demás operaciones determinadas en el número 4 del artículo siguiente de esta Ley." (el subrayado es nuestro)

9º.- Y, por último, los artículos 17, 24, 201.1 y 221.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante Ley General Tributaria), disponen lo siguiente:

- *"Artículo 17. La relación jurídico-tributaria.*

1. Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.

2. De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento.

3. Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Son obligaciones tributarias formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta Ley.

4. Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas. (el subrayado es nuestro)

- **"***Artículo 24. Obligaciones entre particulares resultantes del tributo.*

1. Son obligaciones entre particulares resultantes del tributo las que tienen por objeto una prestación de naturaleza tributaria exigible entre obligados tributarios.

2. Entre otras, son obligaciones de este tipo las que se generan como consecuencia de actos de repercusión, de retención o de ingreso a cuenta previstos legalmente."

- *"Artículo 201. Infracción por incumplir obligaciones de facturación o documentación.*

1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o

documentos sustitutivos. (...)" (el subrayado es nuestro)

-*"Artículo 221.1 Procedimiento para la devolución de ingresos indebidos.*

1. El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos: (...)

d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria."

TERCERO.- A la vista de todas estas disposiciones, nos tenemos que preguntar: a) ¿Cómo ha de realizar la rectificación de la repercusión del IGIC la entidad consultante? b) ¿Cómo puede la entidad adquirente rectificar la deducción del IGIC soportado?

Antes de contestar estas preguntas, debemos destacar que la repercusión es un derecho-deber que tienen los sujetos pasivos del IGIC de exigir el impuesto al adquirente del bien o servicio. El objetivo de la repercusión es superar la aparente contradicción que existe en este Impuesto entre su caracterización legal como un impuesto indirecto que grava el consumo, y la definición de los hechos imponibles que se refieren a las entregas de bienes o prestaciones de servicios por parte de empresarios o profesionales. Desde el punto de vista de su naturaleza jurídica, la repercusión constituye una obligación entre particulares resultante del IGIC, la cual forma parte integrante de la relación jurídica del Impuesto, cuyos elementos, como en cualquier otra obligación tributaria, no pueden ser alterados por actos o convenios de los particulares, los cuales no producirían efectos ante la Administración Tributaria, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

A diferencia de la repercusión, la deducción no tiene naturaleza obligacional. Es un derecho que tienen los sujetos pasivos del Impuesto de deducir las cuotas soportadas por la adquisición o importación de bienes o servicios, en la medida en que dichos bienes o servicios se destinen a la realización de operaciones no exentas del impuesto o exentas o no sujetas plenas. Para tener derecho a esta deducción, es necesaria, pues, la previa repercusión de la cuota del IGIC por parte del proveedor del bien o servicio, y, además, que el bien o servicio o adquirido o importado por los empresarios o profesionales se afecten a dicha actividad. Si esa afectación no existe, porque el bien o servicio, por ejemplo, se adquiere o se importa sin la intención de utilizarlos en esa actividad, la cuota del IGIC soportada no podrá ser objeto de deducción, aunque posteriormente esos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a esas actividades.

De ahí, pues, que deba destacarse, dado el carácter *ex lege* de la relación tributaria, que la rectificación de la repercusión y de la deducción no puede, en nuestro Derecho, efectuarse al margen de lo establecido en la legislación del IGIC, aunque los resultados, en la práctica, fuesen los mismos conforme a posibles acuerdos que pudieran realizarse entre las partes como consecuencia de la repercusión del Impuesto.

Hechas estas previas aclaraciones, podemos pasar a analizar las reglas que establece la legislación del IGIC para la rectificación de la repercusión y de la deducción, distinguiendo, por un lado, la de la repercusión (1), y por otro, la de las deducciones (2).

1º. Rectificación de la repercusión

Los sujetos pasivos del IGIC deben rectificar las cuotas repercutidas siempre que se dé alguno de los dos supuestos siguientes que establece el artículo 20.Dos.1 de la Ley 20/1991: a) cuando su importe se hubiese determinado incorrectamente, y b) cuando se produzcan las circunstancias que, según el artículo 22 de la Ley 20/1991, den lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación que aquí se plantea, por la resolución de la compraventa del bien inmueble, supone una disminución de las cuotas inicialmente repercutidas. El artículo 20.Dos.5 de la Ley 20/1991 dispone, en estos casos, que el sujeto pasivo puede optar, bien por iniciar ante la Administración Tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos, bien por regularizar su situación en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación, hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la rectificación

Debe en todo caso destacarse que es obligatorio para la entidad mercantil consultante emitir una factura rectificativa de la factura original que recogió la entrega del bien inmueble, en los términos expresados en el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, de acuerdo con lo establecido al respecto por la Disposición adicional segunda de este Reglamento. Esta factura rectificativa debe expedirse, según el artículo 13.2 del citado Reglamento de facturación, tan pronto como la entidad mercantil consultante tenga conocimiento de las circunstancias que obligan a emitirla, que, en el supuesto que examinamos, no es otro que el advenimiento de la condición resolutoria.

La no emisión de esta factura rectificativa supone, sin duda, la comisión de una infracción tributaria conforme a lo previsto en el artículo 201.1 de la Ley General Tributaria, la cual se sanciona en los términos establecidos en el mismo artículo 201.

Pues bien, en el supuesto de que la entidad opte por regularizar su situación tributaria, que es, como hemos dicho, una de las posibilidades que ofrece el artículo20.Dos.5 de la Ley 20/1991, la regularización debe hacerla la entidad consultante haciendo constar la cuota rectificada del IGIC en la casilla de "Rectificación de las cuotas impositivas repercutidas", del apartado de "IGIC DEVENGADO" de la autoliquidación periódica, la cual debe presentar hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que se produjo la resolución del contrato. Transcurrido este plazo, la entidad pierde el derecho de recuperación de la cuota del IGIC indebidamente repercutida, a través de esta alternativa; pero ello no impide –queremos aclararlo- que el destinatario rectifique la deducción si tuviera en su poder la factura rectificativa expedida por el sujeto pasivo. En todo caso, ha de tenerse en cuenta que la ley ordena a la entidad consultante que reintegre al destinatario de la operación, es decir, al adquirente del bien inmueble, el importe de las cuotas del IGIC que ha repercutido incorrectamente

La otra alternativa que establece el artículo 20.Dos.5 de la Ley 20/1991 es la de la devolución de ingresos indebidos. Una lectura superficial de este artículo parece dar a entender que únicamente puede ejercitar esta opción la entidad mercantil consultante, que es el sujeto pasivo del IGIC. Sin embargo, a juicio de esta Dirección General, este precepto de la Ley 20/1991 debe ponerse en relación con el artículo 221.1.d) de la Ley General Tributaria y con 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. Una interpretación sistemática de todos estos preceptos, nos permite afirmar que el procedimiento de

devolución de ingresos indebidos del artículo 20.Dos.5.a) de la Ley 20/1991 puede ser instado no sólo por el sujeto pasivo que repercutió la cuota de IGIC, sino también por el destinatario que la soportó, conforme dispone el artículo 14.1.a) y c) del Reglamento general citado. Sin embargo, la persona que tiene derecho a obtener la devolución no es el sujeto pasivo, sino quién soportó el IGIC, lo cual, en el presente caso, significa que es la entidad mercantil adquirente del bien inmueble quien tiene derecho a obtener la devolución del Impuesto. No obstante, la procedencia de la devolución aparece condicionada por el Reglamento a la concurrencia de un conjunto de requisitos previstos en el apartado 2.c) del artículo 14, entre los que destaca, por lo que aquí importa, el del número 4º, que establece que la procedencia de la devolución exige que el obligado tributario que soportó el impuesto, no tuviera el derecho a la deducción de las cuotas soportadas; si tal derecho fuera parcial, la devolución, dice el Reglamento, se limitará al importe que no hubiese resultado deducible.

Comoquiera que la entidad mercantil adquirente del bien inmueble disponía, según expresa el texto de la consulta, del derecho a la deducción total del IGIC soportado, es obvio que, en este caso que estamos examinado, no se cumple este requisito, por lo que no es posible que, como alternativa de rectificación de cuotas de IGIC, el sujeto pasivo o el destinatario de la operación insten la devolución de ingresos indebidos a la Administración Tributaria Canaria, dado que, como ya se ha dicho, el destinatario de la operación ya dedujo en su totalidad el IGIC soportado.

De ahí que, de las dos vías de rectificación de la repercusión del IGIC, sólo sea posible la de la regularización de la situación tributaria analizada con anterioridad.

2º. Rectificación de la deducción

La rectificación de las deducciones, igual que la de las repercusiones, puede deberse a distintos motivos: en unos casos, a que se hubiese determinado incorrectamente las cuotas; en otros, a que se haya rectificado la previa repercusión del Impuesto. En este segundo supuesto, y siempre que la rectificación suponga una minoración de las deducciones, esta debe hacerse, según precisa el segundo párrafo del artículo 44.2 de la Ley 20/1991, en la autoliquidación del período impositivo en que el sujeto pasivo adquirente del bien inmueble hubiese recibido la factura rectificativa. A estos efectos, debe incluir el importe de la deducción indebida en la casilla "Rectificación de las cuotas soportadas deducidas", del apartado de "IGIC DEDUCIBLE Y RESULTADO DE LA AUTOLIQUIDACIÓN" de la autoliquidación periódica. Únicamente si se efectúa la rectificación en este período de liquidación, la misma podrá realizarse sin la aplicación de los recargos del artículo 27 de la Ley General Tributaria. En otro caso, se aplicarán estos recargos como consecuencia de haberse presentado una declaración extemporánea sin requerimiento previo de la Administración.

Tras lo expuesto, podemos señalar que es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

Primero. Cuando como consecuencia de la resolución de un contrato de compraventa, hubiese que rectificar la repercusión y la deducción de la cuota de IGIC, estas rectificaciones deben efectuarse de acuerdo con las normas establecidas en la legislación de este Impuesto, y en ningún caso conforme a los pactos que pudieran establecerse entre el sujeto pasivo que repercutió el IGIC y el empresario o profesional adquirente que soportó y dedujo el mismo.

Segundo. La opción de la devolución de ingresos indebidos que establece el artículo 20.Dos. 5 de la Ley 20/1991, junto con la regularización de la situación tributaria, para la rectificación de la

repercusiones, puede se instada tanto por el sujeto pasivo que repercutió la cuota de IGIC como por el destinatario que la soportó, conforme dispone el artículo 14.1.a) y c) 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.

Tercero. Si el destinatario de la operación ha deducido totalmente la cuota soportada del IGIC, no cabe la rectificación de la cuota repercutida ni por el sujeto pasivo ni por el destinatario a través de la devolución de ingresos indebidos. En ese caso, la única vía de rectificación será la regularización de la situación tributaria que ha de ejercitar únicamente el sujeto pasivo en la autoliquidación del período en que la rectificación ha de efectuarse, o en las posteriores, hasta el plazo de un año a contar desde el cumplimiento de la condición resolutoria del contrato de compraventa.

Cuarto. La regularización de la situación tributaria ha de efectuarse haciendo constar el importe de la cuota rectificada de IGIC en la casilla de "Rectificación de las cuotas impositivas repercutidas", del apartado de "IGIC DEVENGADO" de la autoliquidación periódica, que debe presentar la entidad mercantil consultante. Al mismo tiempo, debe expedirse una factura rectificativa en los términos expresados por el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, según lo establecido en la Disposición adicional segunda de este Reglamento. La no emisión de esta factura rectificativa constituye infracción tributaria.

Quinto. El destinatario de la operación tiene que rectificar la deducción en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que reciba la factura rectificativa, incluyendo el importe de la deducción indebida en la casilla "Rectificación de las cuotas soportadas deducidas", del apartado de "IGIC DEDUCIBLE Y RESULTADO DE LA AUTOLIQUIDACIÓN". Únicamente si se efectúa la rectificación en ese período de liquidación, la misma podrá realizarse sin la aplicación de los recargos del artículo 27 de la Ley General Tributaria. En otro caso, se aplicarán estos recargos como consecuencia de haberse presentado una declaración extemporánea sin requerimiento previo de la Administración.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Santa Cruz de Tenerife, 2 de septiembre de 2008

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández