CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM. 1613/13 (31/10/13)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 20.Uno.6 Ley 20/1991 Art. 20.Dos.1 y 5 Ley 20/1991 Art. 29.2 Ley 20/1991 Art. 44 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

Una empresa ha venido repercutiendo el IGIC a la entidad consultante al tipo impositivo reducido en la entrega de energía eléctrica con destino a la producción industrial, alumbramiento y captación de agua. La entidad adquirente consultó la aplicación del tipo cero a la citada entrega de energía eléctrica recibiendo una contestación afirmativa por parte de esta Dirección General de Tributos.

Se consulta sobre el procedimiento para recuperar las cuotas indebidamente repercutidas por la empresa suministradora de energía eléctrica.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

1- La empresa suministradora de energía eléctrica está obligada a rectificar las repercusiones del IGIC, en el supuesto que la entidad consultante demuestre que la energía eléctrica tenía como destino real la producción industrial, alumbramiento y captación de agua.

La rectificación se realizará a través de las siguientes acciones:

A) Rectificación de la repercusión por alguna de las siguientes opciones que no se podrán simultanear:

- Iniciar un procedimiento de ingresos indebidos.

Este procedimiento podrá ser iniciado tanto por la empresa suministradora de energía eléctrica como por la entidad consultante.

Si procede la devolución, únicamente tendrá derecho a la misma la entidad consultante que ha soportado indebidamente la repercusión del IGIC.

- A través de rectificación, por parte de la empresa suministradora de energía eléctrica, de las cuotas indebidamente repercutidas en la autoliquidación correspondiente al periodo de liquidación en la que emita la factura o facturas rectificativas. No obstante, la empresa suministradora de energía eléctrica podrá también efectuar la rectificación en las autoliquidaciones posteriores correspondiente a los períodos de liquidación que comprenda el plazo de un año desde la emisión de cada una de las facturas rectificativas.

La empresa suministradora de energía eléctrica deberá reintegrar las cuotas del IGIC indebidamente repercutidas a la entidad consultante.

B) La empresa suministradora de energía eléctrica deberá emitir una factura o

facturas rectificativas en los términos establecidos en el artículo 15 del Reglamento de facturación.

Esta obligación de emisión de factura rectificativa es con independencia de la opción elegida para la rectificación de la repercusión.

2. La entidad consultante está obligada a rectificar las deducciones de las cuotas del IGIC objeto de rectificación. La rectificación de la deducción deberá efectuarse en la autoliquidación correspondiente al período de liquidación en el que la entidad consultante recibe la factura o facturas rectificativas emitidas por la empresa suministradora de energía eléctrica.

Esta obligación de rectificación de la deducción es con independencia de la opción elegida para la rectificación de la repercusión.

Visto el escrito presentado por en el que formula consulta tributaria acerca del 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), el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Una empresa ha venido repercutiendo el IGIC a la entidad consultante al tipo impositivo reducido en la entrega de energía eléctrica con destino a la producción industrial, alumbramiento y captación de agua. La entidad adquirente consultó la aplicación del tipo cero a la citada entrega de energía eléctrica recibiendo una contestación afirmativa por parte de esta Dirección General de Tributos.

Se consulta sobre el procedimiento para recuperar las cuotas indebidamente repercutidas por la empresa suministradora de energía eléctrica.

SEGUNDO.- Debemos partir de un hecho clave para una adecuada contestación a la consulta planteada: la empresa suministradora de energía eléctrica ha venido repercutiendo unas cuotas del IGIC aplicando el tipo reducido del 2 por cien hasta el día 30 de junio de 2012 (Anexo I.1.1º de la Ley 20/1991) y un tipo reducido del 3 por cien desde el día 1 de julio de 2012 (artículo 54.2.a) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales) en las entregas de energía eléctrica a la entidad consultante, porque ésta no le había advertido que la citada entrega tenía como destino real la producción industrial, alumbramiento y captación de agua, lo que suponía aplicar el tipo cero, como ha confirmado a la entidad consultante esta Dirección General de Tributos mediante la consulta 1601 de 24 de septiembre de 2013.

Una vez que se advierta a la empresa suministradora de energía eléctrica de que el destino real de la energía eléctrica es la producción industrial, alumbramiento y captación de agua, y se ha justificado adecuadamente dicho destino real, parece que no existe ninguna duda de que nos encontramos ante unas cuotas indebidamente repercutidas por la empresa suministradora de energía eléctrica que está obligada a rectificar.

Para la corrección de esta indebida repercusión debe efectuarse dos acciones:

a) Rectificar la incorrecta repercusión del IGIC efectuada.

El artículo 20.Dos.5 de la Ley 20/1991 dispone:

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

5. (...)
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 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. (...)"

Comprobamos que se dispone de una doble alternativa para rectificar, minorando, la repercusión indebida del IGIC:

- Solicitar ante la Administración Tributaria Canaria la devolución de las cuotas del IGIC indebidamente declaradas.

El procedimiento de devolución de ingresos indebidos está regulado en el artículo 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, desarrollado en los artículos 14 a 20 del Reglamento de revisión en vía administrativa aprobado por el artículo único del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (en adelante, Reglamento de revisión).

Cuando proceda la devolución, únicamente tendrá derecho a la misma la persona o entidad que haya soportado indebidamente la repercusión, es decir la entidad consultante.

El artículo 20.Dos.5 de la Ley 20/1991 restringe el ejercicio de las opciones para la rectificación de la repercusión, en el supuesto de minoración, a los sujetos pasivos (*Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes)*. Sin embargo, el artículo 14.1.c) del Reglamento de revisión señala que tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, además del sujeto pasivo, la persona o entidad que haya soportado la repercusión.

Inicie el sujeto pasivo (la empresa suministradora de la energía eléctrica) o la entidad que haya soportado la repercusión (la entidad consultante) el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, quien tiene derecho a obtener la devolución, si ésta procede, es la entidad que ha soportado la repercusión, es decir la consultante.

- La rectificación de las cuotas del IGIC indebidamente repercutidas por parte de la empresa suministradora de energía eléctrica.

La rectificación se realizará a través de su consignación en la autoliquidación (existe una casilla específica) 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. Conjuntamente debe reintegrarse las cuotas del IGIC indebidamente repercutidas al adquirente del bien: la entidad consultante.

En este supuesto, la primera autoliquidación en la que se puede rectificar las cuotas indebidamente repercutidas es la que corresponde al período de liquidación en la que la empresa suministradora de energía eléctrica emite la factura o facturas rectificativas. No obstante, la empresa suministradora de energía eléctrica podrá también efectuar la rectificación en las autoliquidaciones posteriores correspondiente a los períodos de liquidación que comprenda el plazo de un año desde la emisión de cada una de las facturas rectificativas.

Se utilice una u otra vía, cabe la rectificación siempre que no hubiese transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el IGIC, conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 20.Dos.1 de la Ley 20/1991.

Por último, no cabe simultanear ambas vías alternativas de rectificación.

b) Emitir factura rectificativa.

En el supuesto objeto de consulta, las cuotas del IGIC se han determinado incorrectamente al aplicar un tipo reducido cuando procedía aplicar el tipo cero.

El artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (en adelante, Reglamento de facturación), dispone:

"Artículo 15. Facturas rectificativas.

(...)
2. Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura rectificativa 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 rectificativa deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirla 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 en la que se haga constar los datos identificativos de la factura rectificada. Se podrá efectuar la rectificación de varias facturas en un único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas rectificadas. No obstante, cuando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, así como en los demás casos en que así se autorice por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no será necesaria la identificación de las facturas rectificadas, bastando la determinación del periodo al que se refieran.
5. La factura rectificativa deberá cumplir los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7, según proceda.
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.

Cuando lo que se expida sea una factura simplificada rectificativa, los datos a los que se refiere el artículo 7.1.f) y g) y, en su caso, el 7.2.b), expresarán la rectificación efectuada, bien indicando directamente el importe de la rectificación, bien tal y como quedan tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.
6. Únicamente tendrán la consideración de facturas rectificativas las que se expidan por alguna de las causas previstas en los apartados 1 y 2.
No obstante, las facturas que se expidan en sustitución o canje de facturas simplificadas expedidas con anterioridad no tendrán la condición de rectificativas, siempre que las facturas simplificadas expedidas en su día cumpliesen los requisitos establecidos en el artículo 7.1."

Respecto a las operaciones sujetas al IGIC, debe tenerse en cuenta que la Disposición adicional segunda del Reglamento de facturación establece que las referencias al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria deben entenderse realizadas al IGIC y a la Administración tributaria canaria.

La empresa suministradora de energía eléctrica está obligada, cuando la entidad consultante haya demostrado que el destino real de la energía eléctrica entregada era la producción industrial, alumbramiento y captación de agua, a emitir facturas rectificativas de cada una de las facturas en la que se repercutió indebidamente cuotas del IGIC, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto. No obstante, puede emitir una sola factura rectificativa siempre que haga mención en la misma a todas las facturas que rectifica.

La expedición de la factura rectificativa deberá efectuarse tan pronto como la empresa suministradora de energía eléctrica tenga constancia de las circunstancias que obligan a su expedición, es decir cuando la entidad consultante le demuestre adecuadamente que la entrega de la energía eléctrica tenía como destino real la producción industrial, alumbramiento y captación de agua.

Por último, el artículo 20.Uno.6 de la Ley 20/1991 dispone que:

"Las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del impuesto, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones en la vía económico-administrativa."

TERCERO.- Aunque no ha sido objeto de consulta, debemos analizar el tratamiento que debe darse a las cuotas indebidamente repercutidas por la empresa suministradora de energía eléctrica y que han sido objeto de deducción por parte de la entidad consultante.

El artículo 29.2 de la Ley 20/1991 dispone:

"En ningún caso procederá la deducción de las cuotas que no se hayan devengado con arreglo a derecho o en cuantía superior a la que legalmente corresponda."

Si partimos que la entidad consultante puede demostrar que la energía eléctrica adquirida tenía como destino real la producción industrial, alumbramiento y captación de agua (por lo que la entrega en vez de tributar al tipo reducido tributa al tipo cero), es evidente que ha existido una deducción en cuantía superior a la que legalmente correspondía, por lo que la deducción efectuada de las cuotas del IGIC soportadas en las entregas de energía eléctrica deben ser objeto de rectificación por parte de la entidad consultante.

El artículo 44 de la Ley 20/1991, regulador de la rectificación de las deducciones, dispone:

"Uno. Los sujetos pasivos, cuando no haya mediado requerimiento previo, podrán rectificar las deducciones practicadas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o el importe de las cuotas soportadas haya sido objeto de rectificación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20.Dos de esta Ley.

La rectificación de las deducciones será obligatoria cuando implique una minoración del importe inicialmente deducido.

Dos. La rectificación de deducciones originada por la previa rectificación del importe de las cuotas inicialmente soportadas se efectuará de la siguiente forma:

(...)

2.º 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.

Tratándose del supuesto previsto en el artículo 22 número 6 de esta Ley, la rectificación deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora.

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, si el comprador o adquirente inicial se encuentra también en situación de concurso, deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente deducidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora.

No obstante, cuando la rectificación tenga su origen en un error fundado de derecho o en las causas de los números 4, 5 y 7 del artículo 22 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."

Como regla general, la minoración de las cuotas deducidas se realiza a través de autoliquidaciones complementarias [artículo 122 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT)] de cada una de las autoliquidaciones en las que indebidamente se ha deducido cuotas, con la exigencia del recargo a que se refiere el artículo 27 de la LGT y, en su caso, de los intereses de demora de acuerdo con lo previsto en el artículo 26 de la LGT.

No obstante, existe un conjunto de reglas especiales de minoración de cuotas deducidas en la que únicamente cabe aplicar al caso que nos ocupa el que se considere que la rectificación de las cuotas indebidamente deducidas tenga su origen en un error fundado en derecho. En el supuesto de resultar aplicable esta regla especial, la rectificación de las indebidas deducciones deberá efectuarse en la autoliquidación correspondiente al período de liquidación en la que la entidad consultante recibe la factura rectificativa emitida por la empresa suministradora de energía eléctrica.

La cuestión es decidir si es aplicable la regla general o estamos ante una rectificación que tiene su origen en un error fundado de derecho.

No es posible aplicar al supuesto que nos ocupa la regla general. La empresa suministradora de energía eléctrica ha repercutido el IGIC porque la entidad adquirente no le había advertido el destino real de la electricidad adquirida. No estamos, por tanto, ante un error de hecho que obligaría a aplicar la regla general.

Consecuencia de ello, la entidad consultante está obligada a rectificar la indebida deducción (en la casilla existente para tal fin) en la autoliquidación del período de liquidación donde reciba la factura rectificativa emitida por la empresa suministradora de energía eléctrica.

CUARTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este Centro Directivo que:

1- La empresa suministradora de energía eléctrica está obligada a rectificar las repercusiones del IGIC, en el supuesto que la entidad consultante demuestre que la energía eléctrica tenía como destino real la producción industrial, alumbramiento y captación de agua.

La rectificación se realizará a través de las siguientes acciones:

A) Rectificación de la repercusión por alguna de las siguientes opciones que no se podrán simultanear:

- Iniciar un procedimiento de ingresos indebidos.

Este procedimiento podrá ser iniciado tanto por la empresa suministradora de energía eléctrica como por la entidad consultante.

Si procede la devolución, únicamente tendrá derecho a la misma la entidad consultante que ha soportado indebidamente la repercusión del IGIC.

- A través de rectificación, por parte de la empresa suministradora de energía eléctrica, de las cuotas indebidamente repercutidas en la autoliquidación correspondiente al periodo de liquidación en la que emita la factura o facturas rectificativas. No obstante, la empresa suministradora de energía eléctrica podrá también efectuar la rectificación en las autoliquidaciones posteriores correspondiente a los períodos de liquidación que comprenda el plazo de un año desde la emisión de cada una de las facturas rectificativas.

La empresa suministradora de energía eléctrica deberá reintegrar las cuotas del IGIC indebidamente repercutidas a la entidad consultante.

B) La empresa suministradora de energía eléctrica deberá emitir una factura o facturas rectificativas en los términos establecidos en el artículo 15 del Reglamento de facturación.

Esta obligación de emisión de factura rectificativa es con independencia de la opción elegida para la rectificación de la repercusión.

2. La entidad consultante está obligada a rectificar las deducciones de las cuotas del IGIC objeto de rectificación. La rectificación de la deducción deberá efectuarse en la autoliquidación correspondiente al período de liquidación en el que la entidad consultante recibe la factura o facturas rectificativas emitidas por la empresa suministradora de energía eléctrica.

Esta obligación de rectificación de la deducción es con independencia de la opción elegida para la rectificación de la repercusión.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 31 de octubre de 2013

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván