**CONSULTA TRIBUTOS REF**
**CONSULTA Nº 2140 (15/09/22)**

| **PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE** | **DOMICILIO** |
|---|---|
| **CONCEPTO IMPOSITIVO**<br>Impuesto General Indirecto Canario | **NORMATIVA APLICABLE**<br>Art. 22 Ley 20/1991 |

**CUESTIÓN PLANTEADA**

Una Consejería de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias contrató la consultoría y asistencia técnica en materia de control y vigilancia de unas obras. El contrato ha sido objeto de diversas revisiones de precios, que han sido aprobadas y abonadas. En una de ellas, se ha reconocido a la empresa adjudicataria el pago adicional de intereses de demora, por el retraso en el desembolso efectivo; por ambas cantidades (revisión de precios e intereses de demora) la citada entidad, ha repercutido el IGIC correspondiente.

Sin embargo la Intervención Delegada de la Consejería contratante, ha emitido informe sobre la improcedencia de la repercusión del IGIC al considerar que se trata de una indemnización por daños y perjuicios, instando al órgano de contratación a solicitar la devolución al contratista; no obstante, se advierte que si se considerara una contraprestación, se requeriría la emisión de una factura por éste, que no consta en la documentación remitida a dicha Intervención.

En virtud de lo anterior, se consulta sobre los siguientes extremos:

1. La procedencia o no de aplicar el IGIC, al supuesto de abono de intereses de mora en este expediente.
2. En el supuesto de que no fuese aplicable el IGIC ¿Cuál sería el procedimiento a seguir a fin de regularizar la situación?
3. Dado que está vigente otro contrato administrativo con la misma entidad ¿Sería factible detraer de la posible cuantía a abonar en dicho contrato, la cantidad correspondiente al IGIC abonado en el contrato sobre el que la Intervención considera que se ha repercutido indebidamente el IGIC?

**CONTESTACIÓN VINCULANTE**

1.- Los intereses de demora abonados tienen la naturaleza de indemnizatorios, y no se incluyen en la base imponible del IGIC, por lo que se ha producido una indebida repercusión del impuesto.

2.- La recuperación de la cuota del IGIC indebidamente repercutida, y soportada, dado que ha transcurrido el plazo para impugnar en la vía económico administrativa el acto de la repercusión, solo cabe que, dentro del plazo de prescripción, bien por la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, como obligado tributario que ha soportado la repercusión, o bien la empresa adjudicataria, como obligado tributario que ha realizado el ingreso indebido, soliciten a la Agencia Tributaria Canaria la devolución del ingreso indebido por considerar improcedente la repercusión efectuada por la entidad adjudicataria.

La petición de la devolución de ingresos indebidos se realizará a través de la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por la entidad adjudicataria. En cualquier caso, en el supuesto de ser estimada la solicitud, la devolución siempre debe efectuarse en favor de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias que ha soportado la repercusión.

3.- No es posible recuperar el IGIC indebidamente soportado, mediante una detracción del pago de una factura de un contrato diferente posterior, con la misma entidad adjudicataria.

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

Visto escrito presentado por en el que se formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario, este centro directivo en uso de la atribución conferida por 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) y se modifican determinadas normas tributarias, y en relación con el artículo 22.3.C).k) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos aprobado por el Decreto 175/2022, de 3 de agosto, emite la siguiente contestación:

**PRIMERO.-** Una Consejería de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias contrató la consultoría y asistencia técnica en materia de control y vigilancia de unas obras. El contrato ha sido objeto de diversas revisiones de precios, que han sido aprobadas y abonadas. En una de ellas, se ha reconocido a la empresa adjudicataria el pago adicional de intereses de demora, por el retraso en el desembolso efectivo; por ambas cantidades (revisión de precios e intereses de demora) la citada entidad, ha repercutido el IGIC correspondiente.

Sin embargo la Intervención Delegada de la Consejería contratante, ha emitido informe sobre la improcedencia de la repercusión del IGIC al considerar que se trata de una indemnización por daños y perjuicios, instando al órgano de contratación a solicitar la devolución al contratista; no obstante, se advierte que si se considerara una contraprestación, se requeriría la emisión de una factura por éste, que no consta en la documentación remitida a dicha Intervención.

En virtud de lo anterior, se consulta sobre los siguientes extremos:

1. La procedencia o no de aplicar el IGIC, al supuesto de abono de intereses de mora en este expediente.
2. En el supuesto de que no fuese aplicable el IGIC ¿Cuál sería el procedimiento a seguir a fin de regularizar la situación?
3. Dado que está vigente otro contrato administrativo con la misma entidad ¿Sería factible detraer de la posible cuantía a abonar en dicho contrato, la cantidad correspondiente al IGIC abonado en el contrato sobre el que la Intervención considera que se ha repercutido indebidamente el IGIC?

**SEGUNDO.-** La cuestión fundamental que se plantea en esta consulta es si la cantidad pagada por intereses de demora (como complemento indemnizatorio del importe derivado de la revisión de precios de la inicial contraprestación contratada), constituye o no, un concepto integrado en la base imponible del IGIC.

El artículo 22 de la Ley 20/1991, recoge en su número 1 la regla general de la base

imponible, señalando en su número 2 diversos conceptos que han de adicionarse a la base imponible (con algunas excepciones), y en el apartado 3 los que no se incluyen. Veamos a continuación el contenido de los conceptos que interesa destacar en la consulta realizada:

> *"Artículo 22. Base imponible en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios: Regla general.*
>
> *1. 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.*
>
> *2. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:*
>
> *a) Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.*
>
> *No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, no se incluirán en la contraprestación los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un período posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.*
>
> *A efectos de lo previsto en el párrafo anterior sólo tendrán la consideración de intereses las retribuciones de las operaciones financieras de aplazamiento o demora en el pago del precio, exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 50.uno.18.º, letra c), de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, que se haga constar separadamente en la factura emitida por el sujeto pasivo.*
>
> *En ningún caso se considerará interés la parte de la contraprestación que exceda del usualmente aplicado en el mercado para similares operaciones.*
>
> *(...)*
>
> *3. No se incluirán en la base imponible:*
>
> *a) Las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el número anterior, que por su naturaleza y función no constituyan*

*contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto".*

De la lectura de los tres apartados se deriva que es necesario analizar la naturaleza de los intereses que han sido abonados, pues de ello dependerá su inclusión o no en la base imponible del IGIC.

No distingue la Ley 20/1991, los tipos de intereses que pueden ser exigidos en una relación contractual, por lo que, acudimos supletoriamente, siguiendo lo dispuesto en el artículo 7.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), al derecho común. En este sentido, el artículo 1501 del Código Civil distingue entre intereses remuneratorios e intereses indemnizatorios:

*"Artículo 1501.*

*El comprador deberá intereses por el tiempo que medie entre la entrega de la cosa y el pago del precio, en los tres casos siguientes:*

*1.º Si así se hubiere convenido.*

*2.º Si la cosa vendida y entregada produce fruto o renta.*

*3.º Si se hubiere constituido en mora, con arreglo al artículo 1.100".*

Centrándonos en los segundos, los intereses indemnizatorios, a los que se refiere el punto 3º de este precepto, su regulación se contiene en el artículo 1100 del Código Civil, en los siguientes términos:

*"Artículo 1100.*

*Incurren en mora los obligados a entregar o a hacer alguna cosa desde que el acreedor les exija judicial o extrajudicialmente el cumplimiento de su obligación.*

*No será, sin embargo, necesaria la intimación del acreedor para que la mora exista:*

*1.º Cuando la obligación o la ley lo declaren así expresamente.*

*2.º Cuando de su naturaleza y circunstancias resulte que la designación de la época en que había de entregarse la cosa o hacerse el servicio, fue motivo determinante para establecer la obligación.*

*En las obligaciones recíprocas ninguno de los obligados incurre en mora si el otro no cumple o no se allana a cumplir debidamente lo que le incumbe. Desde que uno de los obligados cumple su obligación, empieza la mora para el otro".*

A estos efectos, la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se trasponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014, establece en su artículo 198.4 la obligación de abonar *"intereses de demora y la indemnización por los costes de cobro en los términos previstos en la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales",* cuando la Administración se demore en el pago del precio.

De ello deriva que los intereses que tiene que abonar la Administración consultante, no son intereses remuneratorios, sino, como señala el artículo 1108 del Código Civil, indemnizatorios:

*"Artículo 1108.*

*Si la obligación consistiere en el pago de una cantidad de dinero, y el deudor incurriere en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos, y a falta de convenio, en el interés legal".*

Estando clara la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora, ya podemos adelantar su exclusión de la base imponible del IGIC, en el supuesto planteado en la consulta, de conformidad con lo dispuesto, no en el artículo 22.2.a) de la Ley 20/1991, sino en su apartado 3 letra a). Hemos de advertir que, a efectos del IGIC, aunque estos intereses de demora se denominen intereses, no encajarían en el apartado 2 del citado precepto, ya que constituyen una indemnización que no es contraprestación o compensación de operaciones sujetas al impuesto.

**TERCERO.-** La segunda cuestión planteada es la relativa a cuál sería el procedimiento al que debe acudir esta Consejería consultante, para revisar la indebida

repercusión del IGIC por la entidad adjudicataria del contrato.

Debemos partir de una premisa básica: la repercusión tributaria tiene naturaleza tributaria; por tanto, la revisión del acto de la repercusión debe efectuarse a través de los medios previstos en la normativa tributaria y no a través del régimen de reintegro contemplado en la regulación presupuestaria. En este sentido, los únicos medios de revisión son los siguientes, advirtiendo que para hacer más ágil la respuesta únicamente efectuaremos una breve referencia a los mismos:

**A.1) <u>Reclamación económico-administrativa contra el acto de repercusión de la entidad adjudicataria</u>**

El artículo 20.Uno.6 de la Ley 20/1991 dispone:

*"Las controversias que puedan producirse con referencias 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."*

La consideración de la repercusión como acto de naturaleza tributaria susceptible de reclamación económico-administrativa se refuerza por lo dispuesto en el artículo 227.4.a) de la LGT, que dispone:

"*4. Serán reclamables, igualmente, previo cumplimiento de los requisitos y en la forma que se determine reglamentariamente, las siguientes actuaciones u omisiones de los particulares en materia tributaria:*

*a) Las relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión prevista legalmente."*

Igualmente, el artículo 29.2.a) de la Ley 9/2006, de 11 de diciembre, Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias, dispone:

"*2 Igualmente serán reclamables las siguientes actuaciones u omisiones de los particulares en las materias a que hace referencia el apartado anterior:*

*a) Las relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión prevista legalmente."*

El artículo 232.1 de la LGT señala que estarán legitimados para promover las reclamaciones económico-administrativas, entre otros, los obligados tributarios. El artículo 35.2.g) del mismo cuerpo legal contempla como tales a los obligados a soportar la

repercusión.

En cuanto al plazo de interposición, su artículo 235.1 dispone:

"*1. La reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado, desde el día siguiente a aquél en que se produzcan los efectos del silencio administrativo o desde el día siguiente a aquél en que quede constancia de la realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión motivo de la reclamación o de la sustitución derivada de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.*
*Tratándose de reclamaciones relativas a la obligación de expedir y entregar factura que incumbe a empresarios y profesionales, el plazo al que se refiere el párrafo anterior empezará a contarse transcurrido un mes desde que se haya requerido formalmente el cumplimiento de dicha obligación.*

*En el supuesto de deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva, el plazo para la interposición se computará a partir del día siguiente al de finalización del período voluntario de pago*."

Se desprende de este precepto que la reclamación económico-administrativa debe presentarse en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado, que no es otro que el acto de la repercusión. Por tanto, el plazo será de un mes a contar desde el día siguiente a la recepción de la factura emitida por la entidad adjudicataria con la repercusión. Hay que señalar que, conforme al último párrafo del artículo 2.1 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, existe obligación de emitir factura como consecuencia de la realización de pagos con anterioridad a la realización del hecho imponible.

Respecto al órgano ante quien debe ir dirigida la reclamación económico-administrativa, el apartado 4 del artículo 235 de la LGT dispone:

*"4. En los casos de reclamaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta, repercusiones, a la obligación de expedir y entregar factura y relaciones entre el sustituto y el contribuyente, el escrito de interposición se dirigirá al tribunal competente para resolver la reclamación."*

Tratándose de un acto de repercusión del IGIC, la reclamación debe dirigirse a la Junta Económico-Administrativa de Canarias como órgano competente para su resolución.

Es evidente que esta vía no es posible en la actualidad, teniendo en cuenta las fechas que se desprenden del escrito presentado.

**A.2) Devolución de ingresos indebidos a través de la petición de rectificación de**

**la autoliquidación presentada por la entidad adjudicataria**

El artículo 120.3 de la LGT dispone:

*"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.*

*Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.*

*Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley."*

El artículo 15.1.e) del Reglamento general de desarrollo de la LGT, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el artículo único del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (en adelante, Reglamento de revisión), regulador de los supuestos de devolución, dispone:

"*1. El derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos podrá reconocerse:*

*(...)*

*e) En un procedimiento de rectificación de autoliquidación a instancia del obligado tributario o de otros obligados en el supuesto previsto en el apartado 3 del artículo anterior.*"

El citado apartado 3 del artículo 14 del Reglamento de revisión dispone (el subrayado es nuestro):

*"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."*

El apartado 1 del artículo 14 que se menciona dispone (el subrayado es nuestro):

*"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 realizados 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."*

Por último, el artículo 14.2.c) del Reglamento de revisión dispone:

*"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:*

*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 repercuta 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."*

En relación al requisito establecido en el número 4º (no tener derecho a la deducción), la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias lo cumple plenamente, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 9.9º, 28.1 y 29.4 de la Ley 20/1991 y el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012.

Por último, el artículo 66.c) de la LGT dispone que prescribirá el derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos a los cuatro años, señalando el artículo 67.1 del mismo cuerpo legal que el cómputo del plazo de prescripción comienza desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo.

La petición de la devolución de ingresos indebidos se realizará a través de la solicitud de rectificación de dicha autoliquidación siguiendo el procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones regulado en los artículos 126 a 129 del Reglamento de gestión e inspección, destacando lo establecido en el apartado 2 y 4 del artículo 129.

La petición de devolución de ingresos indebidos a través de la vía de la rectificación de la autoliquidación, puede ser instada, dentro del plazo de prescripción, por cualquiera de las partes:

-Por la propia entidad adjudicataria (artículo 14.2.a) del Reglamento de revisión), y, en el supuesto de ser estimada su solicitud, la devolución siempre debe efectuarse en favor de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias que ha soportado la repercusión (artículo 14.2.c) del Reglamento de revisión).

- O, por la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, como obligado tributario que ha soportado la repercusión, por considerar improcedente la repercusión efectuada por la entidad adjudicataria.

**CUARTO**.- La última cuestión realizada se refiere a la posibilidad de obtener la devolución del IGIC indebidamente soportado, mediante la detracción del importe a abonar a la misma entidad adjudicataria en otro contrato posterior y con diferente finalidad.

Como ya hemos dicho en el apartado TERCERO anterior, solo cabe la recuperación de lo indebidamente soportado por las vías allí señaladas, sin que proceda el mecanismo de la detracción propuesto en el escrito de la consulta.

**QUINTO.-** En virtud de todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que:

1.- Los intereses de demora abonados tienen la naturaleza de indemnizatorios, y no se incluyen en la base imponible del IGIC, por lo que se ha producido una indebida repercusión del impuesto.

2.- La recuperación de la cuota del IGIC indebidamente repercutida, y soportada, dado que ha transcurrido el plazo para impugnar en la vía económico administrativa el acto de la repercusión, solo cabe que, dentro del plazo de prescripción, bien por la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, como obligado tributario que ha soportado la repercusión, o bien la empresa adjudicataria, como obligado tributario que ha realizado el ingreso indebido, soliciten a la Agencia Tributaria Canaria la devolución del ingreso indebido por considerar improcedente la repercusión efectuada por la entidad adjudicataria.

La petición de la devolución de ingresos indebidos se realizará a través de la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por la entidad adjudicataria. En cualquier caso, en el supuesto de ser estimada la solicitud, la devolución siempre debe efectuarse en favor de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias que ha soportado la repercusión

3.- No es posible recuperar el IGIC indebidamente soportado, mediante una detracción del pago de una factura de un contrato diferente posterior, con la misma entidad adjudicataria.

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,15 de septiembre de 2022
**EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,**
**PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS**

Fermín Delgado García