Gobierno de Canarias
Consejería de Economía, Hacienda y Seguridad
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1729 (08/06/15)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 20.Dos Ley 20/1991 Art. 57.2.d) Reglamento de gestión Art. 58.1.a) y 3.b) Reglamento de gestión

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante estuvo establecida en Canarias hasta el año 2014, a través de un establecimiento permanente, efectuando prestaciones de servicios a empresarios o profesionales establecidos en Canarias, repercutiendo como sujeto pasivo las correspondientes cuotas del IGIC en las facturas emitidas y declarándolas en autoliquidaciones periódicas. En la actualidad sigue prestando los mismos servicios pero con inversión del sujeto pasivo en los empresarios o profesionales destinatarios de los servicios.

En relación a determinadas prestaciones de servicios realizadas en el año 2014 se han producido alteraciones en el precio que implican una modificación al alza y a la baja de la base imponible, lo que suponen la rectificación de la repercusión.

Respecto a la rectificación al alza de la repercusión inicial como consecuencia del incremento de la base imponible, consulta que dado que ya no se encuentra establecida en Canarias si se invertiría la condición de sujeto pasivo debiendo reflejar dicha circunstancia en la factura rectificativa. Caso de respuesta negativa, consulta cómo debe declarar la cuota del IGIC.

En cuanto a la rectificación a la baja de la repercusión inicial como consecuencia de la disminución de la base imponible, consulta si actúa o no respecto a esta rectificación como sujeto pasivo. Caso de respuesta positiva, consulta cuál es la alternativa que debe utilizar para efectuar la regularización.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La rectificación de las cuotas repercutidas debe ser efectuada por el sujeto pasivo, aunque en el momento de producirse el hecho que provoca la rectificación no se encuentre establecido en Canarias.

- Tratándose de una rectificación que suponga un aumento de las cuotas inicialmente repercutidas como consecuencia de una modificación al alza del precio de la operación y el sujeto pasivo no se encuentra establecido en Canarias, la declaración de la cuota deberá efectuarse a través de la declaración ocasional (modelo 412) correspondiente al período mensual en el que se produjo la

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73

modificación del precio.

- Tratándose de una rectificación que suponga una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas y el sujeto pasivo no se encuentra establecido en Canarias, la única alternativa para recuperar la cuota indebidamente declarada es iniciar ante la Agencia Tributaria Canaria el procedimiento de rectificación de la autoliquidación donde declaró la cuota devengada objeto de rectificación.

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria en relación con el Impuesto General Indirecto Canario (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 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:

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante estuvo establecida en Canarias hasta el año 2014, a través de un establecimiento permanente, efectuando prestaciones de servicios a empresarios o profesionales establecidos en Canarias, repercutiendo como sujeto pasivo las correspondientes cuotas del IGIC en las facturas emitidas y declarándolas en autoliquidaciones periódicas. En la actualidad sigue prestando los mismos servicios pero con inversión del sujeto pasivo en los empresarios o profesionales destinatarios de los servicios.

En relación a determinadas prestaciones de servicios realizadas en el año 2014 se han producido alteraciones en el precio que implican una modificación al alza y a la baja de la base imponible, lo que suponen la rectificación de la repercusión.

Respecto a la rectificación al alza de la repercusión inicial como consecuencia del incremento de la base imponible, consulta que dado que ya no se encuentra establecida en Canarias si se invertiría la condición de sujeto pasivo debiendo reflejar dicha circunstancia en la factura rectificativa. Caso de respuesta negativa, consulta cómo debe declarar la cuota del IGIC.

En cuanto a la rectificación a la baja de la repercusión inicial como consecuencia de la disminución de la base imponible, consulta si actúa o no respecto a esta rectificación como sujeto pasivo. Caso de respuesta positiva, consulta cuál es la alternativa que debe utilizar para efectuar la regularización.

SEGUNDO.- El artículo 22.4 de la Ley 20/1991 dispone:

"*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.*"

Por otra parte, el artículo 20.Dos.1 de la Ley 20/1991 dispone:

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73

"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 que se refiere el citado artículo 22."

Como bien indica la entidad mercantil consultante, la alteración de los precios de las operaciones sujetas al IGIC implican la modificación de la base imponible lo que supone la rectificación de las cuotas repercutidas.

Ahora bien, la modificación de la base imponible y consecuente rectificación de la repercusión no implica la realización de una nueva operación, sino una alteración de la operación inicial. No existiendo, en este caso, una nueva prestación de servicio no cabe hablar de inversión del sujeto pasivo.

Debemos tener en cuenta que el artículo 21.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone que la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa. Ello implica que la regulación aplicable a los servicios prestados en el año 2014 por la entidad mercantil consultante será la vigente en el momento del devengo de tales servicios. De esta forma, si en el momento del devengo de la prestación del servicio fue la entidad mercantil consultante sujeto pasivo de la operación pues se prestó el servicio desde su establecimiento permanente en Canarias, también será el sujeto pasivo que deba efectuar la rectificación de la repercusión.

En definitiva, en la rectificación de la repercusión objeto de consulta no cabe hablar de inversión del sujeto pasivo en los empresarios o profesionales que en el año 2014 fueron destinatarios de los servicios prestados por la entidad mercantil consultante.

La cuestión a analizar a continuación es cómo la entidad mercantil consultante, sujeto pasivo no establecido, debe ejecutar una rectificación de la repercusión. Debemos distinguir dos supuestos:

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73

- Rectificación de las cuotas que implica un aumento de las inicialmente repercutidas.

Este supuesto se produce, de acuerdo con lo expuesto por la entidad mercantil consultante, como consecuencia de la alteración en el precio que implica una modificación al alza de la base imponible.

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

"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 los artículos 26 y 27 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 los números 4 al 8 del 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 periodo en que se deba efectuar la rectificación."

Puesto que se trata de un supuesto de modificación de la base imponible previsto en el artículo 22.4 de la Ley 20/1991, el sujeto pasivo tendría que incluir la cuota del IGIC resultante de la rectificación de la repercusión en la autoliquidación correspondiente al período en que se debe efectuar dicha rectificación.

La entidad mercantil consultante no se encuentra establecida en Canarias y en todas las prestaciones de servicios sujetas al IGIC que realiza en la actualidad se invierte la condición del sujeto pasivo, por lo que no tiene obligación de presentar autoliquidaciones periódicas. El artículo 57.2.d) del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el artículo único del Decreto 268/2011, de 4 de agosto (en adelante, Reglamento de gestión), regulador de las autoliquidaciones periódicas y de la declaración-resumen anual, dispone:

"*2. No están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas:*

(...)

d) Los empresarios o profesionales no establecidos en Canarias."

El artículo 58 del Reglamento de gestión, regulador de las autoliquidaciones ocasionales, dispone en su apartado 1.a):

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73

"*1. Están obligados a presentar la autoliquidación ocasional a que se refiere el artículo 59.3 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias:*

a) Los empresarios o profesionales que no están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas, cuando tengan la obligación de declarar una cuota devengada del Impuesto General Indirecto Canario."

Respecto al período de liquidación y plazo de presentación de la autoliquidación ocasional (modelo 412), el artículo 58.3.b) del Reglamento de gestión dispone:

"*3. El período de liquidación coincidirá con el mes natural y la autoliquidación ocasional deberá presentarse en la forma y plazos que se establecen a continuación:*

(...)

b) El plazo de presentación de la autoliquidación ocasional será el de los veinte primeros días naturales del mes siguiente a la finalización del período de liquidación mensual, salvo que la operación se haya realizado en el mes de julio, en cuyo caso deberá presentarse durante el mes de agosto y los veinte primeros días naturales de septiembre siguientes, o que la operación se haya realizado en el último período de liquidación mensual del año, en cuyo caso la autoliquidación ocasional deberá presentarse en el mes de enero del año siguiente.

Por tanto, la entidad mercantil consultante como sujeto pasivo no establecida en Canarias deberá declarar la cuota resultante de la rectificación al alza de la repercusión a través de la autoliquidación ocasional (modelo 412) correspondiente al mes en la que se debe efectuar dicha rectificación.

- Rectificación de las cuotas que implica una minoración de las inicialmente repercutidas.

Este caso se produce, de acuerdo con lo expuesto por la entidad mercantil consultante, como consecuencia de la alteración en el precio que implica una modificación a la baja de la base imponible.

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

"*(...) 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 procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

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. (...)"

Hemos expresado anteriormente que la entidad mercantil consultante no tiene obligación de presentar autoliquidaciones periódicas; por otra parte, la regulación de la autoliquidación ocasional no prevé como una de las causas de su presentación la recuperación de una cuota declarada como consecuencia de una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas. En efecto, el artículo 58.1 del Reglamento de gestión dispone:

"1. Están obligados a presentar la autoliquidación ocasional a que se refiere el artículo 59.3 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias:

a) Los empresarios o profesionales que no están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas, cuando tengan la obligación de declarar una cuota devengada del Impuesto General Indirecto Canario.

b) Los sujetos pasivos sustitutos a que se refiere el apartado 6 del artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en el supuesto de incumplimiento de las condiciones para aplicar la exención del Impuesto previstas en el citado artículo.

c) Los empresarios o profesionales no establecidos en Canarias que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias. En estas autoliquidaciones ocasionales podrán deducir las cuotas devengadas y soportadas del Impuesto General Indirecto Canario en la adquisición o importación de bienes o servicios, siempre que se cumplan los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción.

A través de las autoliquidaciones ocasionales, estos empresarios o profesionales podrán solicitar la devolución del exceso de las cuotas devengadas y soportadas objeto de deducción sobre las cuotas devengadas en las entregas de bienes o prestaciones de servicios que los mismos realicen.

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73

Lo previsto en esta letra c) no resulta aplicable cuando los empresarios o profesionales realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al tipo cero.

d) Los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, en los supuestos de inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias."

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73

Derivado de lo expuesto, la única opción que dispone la entidad mercantil consultante es la petición de rectificación de la autoliquidación donde declaró la cuota devengada objeto de rectificación.

Todo lo señalado es con independencia de la obligación de la entidad mercantil consultante de emitir una factura rectificativa en los términos establecidos en 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). Debe tenerse en cuenta que, conforme a la Disposición adicional segunda del Reglamento de facturación, la mención al artículo 80 de la Ley del Impuesto prevista en el artículo 15.2 del citado Reglamento debe entenderse realizada al artículo 22 de la Ley 20/1991.

TERCERO.- Como consecuencia de todo lo anterior, es criterio vinculante de este centro directivo que:

- La rectificación de las cuotas repercutidas debe ser efectuada por el sujeto pasivo, aunque en el momento de producirse el hecho que provoca la rectificación no se encuentre establecido en Canarias.

- Tratándose de una rectificación que suponga un aumento de las cuotas inicialmente repercutidas como consecuencia de una modificación al alza del precio de la operación y el sujeto pasivo no se encuentra establecido en Canarias, la declaración de la cuota deberá efectuarse a través de la declaración ocasional (modelo 412) correspondiente al período mensual en el que se produjo la modificación del precio.

- Tratándose de una rectificación que suponga una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas y el sujeto pasivo no se encuentra establecido en Canarias, la única alternativa para recuperar la cuota indebidamente declarada es iniciar ante la Agencia Tributaria Canaria el procedimiento de rectificación de la autoliquidación donde declaró la cuota devengada objeto de rectificación.

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, 8 de junio de 2015

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

P.S. EL VICECONSEJERO DE ECONOMÍA Y ASUNTOS ECONÓMICOS CON LA UNIÓN EUROPEA (ORDEN Nº 175 DE 31/03/2015)

Ildefonso Socorro Quevedo

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73