CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2088 (26/11/21)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTOS DE NOTIFICACIONES**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 20 Ley 20/1991 Arts. 29.2, 32, 33.3 y 4 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante ha adquirido a un empresario bienes, estando la operación sujeta y no exenta del IGIC; transcurrido más de un año desde la realización de dicha operación, el empresario emite la factura con la repercusión de la cuota del IGIC, habiendo caducado el deber de repercutir. Señala que sin perjuicio de que se trata de una repercusión extemporánea, la cuota que consta en la factura está correctamente determinada en cuanto al importe de la base imponible y el tipo impositivo exigible. Señala que el sujeto pasivo proveedor del bien estima procedente la repercusión y no la rectificará.

Consulta cuál es la vía de rectificación de la indebida repercusión, o si aun siendo una repercusión extemporánea puede ejercer el derecho a la deducción.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- El derecho a la repercusión del IGIC se ha de ejercer en el plazo de un año desde el devengo, estando el sujeto pasivo adquirente del bien o servicio obligado a soportalo, siempre que la repercusión se ajuste a la normativa aplicable. Transcurrido un año desde el devengo de la operación sin haberse emitido factura, se pierde tal derecho; no obstante, nada impide que el sujeto pasivo proveedor del bien o servicio emita la factura con repercusión de la cuota del IGIC; ahora bien, el sujeto pasivo adquirente no está obligado a soportarlo.

La única vía de revisión de la rectificación de la repercusión que dispone el sujeto pasivo adquirente, es la presentación de una reclamación económico-administrativa contra el acto de repercusión.

- No es posible denegar el derecho a la deducción de una cuota únicamente por el hecho de haber sido repercutida en una factura emitida con posterioridad al transcurso de un año desde el devengo de la operación.

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 el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo 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 lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad consultante ha adquirido a un empresario bienes, estando la operación sujeta y no exenta del IGIC; transcurrido más de un año desde la realización de dicha operación, el empresario emite la factura con la repercusión de la cuota del IGIC, habiendo caducado el deber de repercutir. Señala que sin perjuicio de que se trata de una repercusión extemporánea, la cuota que consta en la factura está correctamente determinada en cuanto al importe de la base imponible y el tipo impositivo exigible. Señala que el sujeto pasivo proveedor del bien estima procedente la repercusión y no la rectificará.

Consulta cuál es la vía de rectificación de la indebida repercusión, o si aun siendo una repercusión extemporánea puede ejercer el derecho a la deducción.

SEGUNDO.- Establezcamos en primer lugar el marco general de la figura de la repercusión.

El apartado Uno del artículo 20 de la Ley 20/1991 recoge el deber de los sujetos pasivos del IGIC de repercutir el Impuesto por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen, siempre que, evidentemente, estén sujetas y no exentas al mismo:

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

1. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe de impuestos sobre aquél 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.

En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al impuesto cuyos destinatarios fuesen entes públicos se entenderán siempre que los empresarios y profesionales que realicen las operaciones gravadas, al formular sus propuestas económicas aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto General Indirecto Canario que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten al cobro sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo devengado.

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

A estos efectos, la cuota repercutida se consignará separadamente de la base imponible, incluso en el caso de precios fijados administrativamente, indicando el tipo impositivo aplicado.

Se exceptuarán de lo dispuesto en los párrafos anteriores de este número las operaciones que se determinen reglamentariamente.

3. La repercusión del impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura o documento sustitutivo correspondiente.

4. Se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.

(...)

8. El repercutido tendrá derecho a exigir la expedición de factura ajustada a lo que se establezca en el Reglamento siempre que acredite en debida forma su condición de empresario o profesional sujeto pasivo del impuesto y las cuotas repercutidas sean deducibles".

Del contenido del precepto se concluye que la figura de la repercusión constituye tanto un deber como un derecho del sujeto pasivo, cuya obligación principal es el ingreso en las arcas de la Hacienda Autonómica de las cuotas de IGIC devengadas, haya o no realizado la repercusión al destinatario de la operación.

Para que pueda efectuarse la repercusión correctamente, el artículo 20.Uno de la Ley 20/1991, exige el cumplimiento de dos requisitos fundamentales, uno formal y otro temporal.

El **requisito formal** implica que la repercusión se haga mediante factura o documento sustitutivo (factura simplificada), debiéndose acudir al Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (en adelante, Reglamento de facturación), en cuyos artículos 6 y 7 se regulan, respectivamente, el contenido de una factura y de las facturas simplificadas, haciendo mención, entre otros aspectos, a los elementos cuantitativos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Si bien, de conformidad con lo recogido en su disposición adicional segunda, hemos de tener en cuenta que todas las referencias a este impuesto contenidas en dicho Reglamento de facturación, han de entenderse realizadas al IGIC cuando se trate de operaciones sujetas al mismo.

No siendo este el lugar para analizar todos los requisitos exigidos en dicho Reglamento, al no ser el objeto de la consulta planteada, nos limitaremos a señalar en este punto, que en la factura debe constar, en su caso, la base imponible, el tipo de gravamen y la cuota tributaria *"que, en su caso, se repercuta"* (factura), o, en caso de facturas simplificadas, cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que así lo exija al objeto de que constituyan un documento válido para el ejercicio del derecho a la deducción, la "*cuota tributaria que, en su caso, se repercuta que deberá consignarse por separado*".

En lo que respecta al **requisito temporal**, la repercusión ha de realizarse "*al tiempo de expedir y entregar la factura o documento sustitutivo*", perdiéndose el derecho a la repercusión *"cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo".* En este punto hemos de volver al Reglamento de facturación para conocer cuál es el plazo para emitir una factura, pues no se puede confundir el plazo para repercutir el IGIC, con el plazo de emisión de una factura en la que se repercutirá el IGIC, pues son independientes. Este último está recogido, con carácter general, en el apartado 1 del artículo 11 del Reglamento de facturación, en los siguientes términos:

"Artículo 11. Plazo para la expedición de las facturas.

1. Las facturas deberán ser expedidas en el momento de realizarse la operación.

No obstante, cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, las facturas deberán expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo del Impuesto correspondiente a la citada operación".

Vemos que el plazo para expedirlas, cuando el destinatario sea empresario o profesional, es, como máximo, de un mes y medio desde el devengo, previendo la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), las consecuencias de la no emisión.

Podemos concluir las consecuencias de lo expuesto desde la perspectiva del sujeto pasivo proveedor del bien o servicio y desde la perspectiva del sujeto pasivo adquirente:

- El sujeto pasivo proveedor del bien o servicio (tratándose de una operación sujeta y no exenta al IGIC, donde no se produce la inversión del sujeto pasivo o la operación tributa a tipo cero), tiene el derecho-deber de trasladar la carga tributaria al destinatario de la operación, vía repercusión de la cuota del IGIC correspondiente a través de una factura, siempre y cuando ésta se emita en el plazo de un año desde el devengo de la operación. Transcurrido este plazo, se pierde el derecho a repercutir, pero nada impide que emita una factura con repercusión del Impuesto. En cualquier caso, está obligado el sujeto pasivo proveedor a declarar la cuota devengada en la autoliquidación correspondiente al período de liquidación en que se devengó la cuota.

- El sujeto pasivo adquirente está obligado a admitir la repercusión siempre y cuando la factura se haya emitido por el sujeto pasivo proveedor en un plazo de un año desde el devengo de la operación. Si la factura no ha sido emitida dentro del citado plazo, no está obligado a soportar la repercusión; aunque nada impide que voluntariamente la acepte.

Aunque no ha sido objeto de consulta, resulta relevante advertir que cuestión distinta es el caso en el que la factura hubiera sido emitida dentro del plazo de un año desde el devengo del IGIC, pero no se hubiera consignado la repercusión del Impuesto en ella, por considerar, por ejemplo, que se trata de operaciones no sujetas o exentas y que posteriormente haya de ser corregida; pues en esta situación, no es de aplicación lo previsto en el apartado Uno del artículo 20 de la Ley 20/1991, sino en el apartado Dos, dirigido a regular la rectificación de las cuotas repercutidas, incluyendo en su número 2 la inexistencia de repercusión pero con el matiz importante de que se ha emitido factura.

"*Artículo 20. Repercusión del impuesto y rectificación de las cuotas repercutidas.*

Uno. (...)

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.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior también será de aplicación cuando, no habiéndose repercutido cuota alguna, se hubiese expedido la factura o documento sustitutivo correspondiente a la operación.

(...)".

Por tanto, tratándose de una operación sujeta y no exenta del IGIC en la que no se invierte la condición de sujeto pasivo o no tribute al tipo cero, la no repercusión de la cuota del IGIC en una factura emitida dentro del plazo de un año desde el devengo del Impuesto, no impide la rectificación de la repercusión al entenderse que su importe se ha determinado incorrectamente, siempre que no hubiese transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el IGIC correspondiente a la operación.

Entrando de nuevo en la consulta formulada, conforme a lo expuesto, habiendo transcurrido más de un año desde el devengo de la operación sin haber emitido factura alguna, se reitera, produce dos hechos relevantes:

- El sujeto pasivo proveedor de los bienes pierde el derecho a repercutir la cuota del IGIC. Ello no evita su obligación de declararla a través de la autoliquidación correspondiente al período de liquidación en que se devengó la cuota.

- El sujeto pasivo adquirente no está obligado a soportar la repercusión.

Las dos cuestiones que plantea la entidad consultante son:

i) Cuál es la vía legal de revisión de la repercusión indebida, partiendo obviamente de que el sujeto pasivo proveedor se niegue a rectificar la factura omitiendo la repercusión.

ii) Si puede ejercer el derecho a la deducción, aunque la factura con la repercusión fue emitida con posterioridad al plazo de un año desde el devengo de la operación. .

En el caso objeto de consulta y de acuerdo con lo señalado por la entidad consultante, la cuota que figura repercutida en la factura emitida de forma extemporánea está determinada correctamente, en cuanto a cuantía de la base imponible y el tipo impositivo exigible. Pues bien, y en relación a la primera cuestión, no cabe acudir a la vía de la rectificación prevista en el artículo 20.Dos de la Ley 20/1991 porque únicamente es aplicable 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*", y ninguna de estas circunstancias acoge al supuesto de no emisión de factura en el plazo de un año desde el devengo de la operación.

No obstante, 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.

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; en este sentido, el artículo 35.2.g) del mismo cuerpo legal contempla como tales a los obligados a soportar la repercusión.

Conforme a todo ello, en el caso objeto de consulta, la única vía de revisión de la cuota indebidamente repercutida por extemporaneidad en la emisión de factura, es la vía de interposición de la reclamación económica-administrativa contra el acto de repercusión.

En cuanto al plazo de interposición, el artículo 235.1 de la LGT 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."

En cuanto a la segunda cuestión planteada por la entidad consultante, el artículo 29 de la Ley 20/1991, regulador de las cuotas tributarias deducibles, dispone en su número 2:

"*2. 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.*"

Hay que partir de que en el supuesto objeto de consulta, el IGIC se ha devengado correctamente en su doble vertiente: se ha realizado el hecho imponible y ha nacido la obligación tributaria principal, por ello hemos señalado que el sujeto pasivo proveedor está obligado a la declaración de la cuota en la autoliquidación correspondiente. Igualmente, y de acuerdo con lo manifestado por la entidad consultante, la cuota repercutida que figura en la factura está determinada correctamente; por tanto, resulta inaplicable al supuesto que nos ocupa lo previsto en el artículo 29.2 de la Ley 20/1991.

A lo expresado en el apartado anterior, hay que añadir que incluso ha nacido el derecho a la deducción conforme al artículo 32 de la Ley 20/1991 (*El derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles*).

No hay que confundir nacimiento del derecho a la deducción con ejercicio del derecho a la deducción, pues este último, conforme al artículo 33.3 de la Ley 20/1991, se produce cuando la cuota deducible es soportada por el sujeto pasivo. El número 4 del artículo 33 dispone que se entenderán soportadas las cuotas deducibles, en el momento en que el empresario o profesional que las soportó reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos del derecho a deducir.

Por tanto, la entidad consultante no había podido deducir la cuota deducible porque no la había soportado; desde el momento que tenga en su poder la factura con la repercusión de la

cuota del IGIC, puede ejercer el derecho a la deducción, siempre y cuando no haya transcurrido el plazo de cuatro años desde el nacimiento del derecho a la deducción (artículo 33.3 de la Ley 20/1991).

El efecto de recibir una factura emitida después de haber transcurrido un año desde el devengo, incluyendo la repercusión del IGIC, es que el empresario o profesional destinatario de la misma puede rechazar legalmente la repercusión e indicar al sujeto pasivo la improcedencia de la repercusión para que proceda a rectificar la factura, o presentar reclamación económica-administrativa contra el acto de repercusión; pero nada evita que voluntariamente admita la repercusión y ejerza la deducción; en este sentido, la regulación de la deducción (Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991, artículos 28 a 44) no contempla limitación alguna al ejercicio de la deducción porque la factura haya sido emitida con posterioridad al transcurso de un año desde el devengo de la operación.

En definitiva, la entidad consultante tiene obligación de soportar la repercusión de la cuota si la factura es emitida con anterioridad al transcurso de un año desde el devengo de la entrega (aunque no exista repercusión inicialmente, porque, como hemos visto, esta circunstancia no impide la rectificación de la factura con la correspondiente repercusión), pero transcurrido un año sin emisión de la factura no está obligado a soportar la repercusión, pero esta circunstancia no impide el derecho a la deducción si se cumple con todos los requisitos materiales y formales, puesto que la cuota está devengada y soportada.

En esta materia que estamos analizando existe identidad regulatoria entre el IGIC y el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), por lo que resulta adecuado acudir a la jurisprudencia existente respecto a este último tributo. De este modo, el Tribunal Supremo en sentencia de 18 de marzo de 2009, señala lo siguiente:

"(...)

CUARTO.- Un argumento más que refuerza la estimación es el relativo a que la pérdida del derecho a la repercusión cuando ha transcurrido un año desde la fecha de devengo no exime de la obligación del ingreso de las cuotas devengadas en el tesoro, por lo que opera a modo de una sanción económica con respecto al sujeto pasivo, pretendiendo amparar y proteger al sujeto que debe soportar la repercusión en el sentido de que la Ley sólo le obliga a soportar la repercusión con carácter imperativo hasta un año desde el devengo, ya que transcurrido el plazo puede negarse a soportar el impuesto, que en cualquier caso debe ser liquidado por el sujeto pasivo.

Sin embargo, la ley en modo alguno, establece la prohibición de soportar una vez transcurrido el plazo del año, sino sólo que se perderá el derecho a repercutir, por lo que no puede entenderse que si se soporta voluntariamente el impuesto, aunque sea repercutido extemporáneamente, el repercutido está incumpliendo una obligación.

(...)".

Igualmente, en la sentencia de 5 de diciembre de 2011 Tribunal Supremo dice:

"*En fin, hemos admitido que el repercutido pueda deducir las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que le hayan sido repercutidas extemporáneamente, porque la ley no lo impide, no siendo posible entender que quien soportó voluntariamente el impuesto incumpla alguna obligación, pero en sentido inverso no cabe obligar al repercutido a soportar la repercusión del impuesto de forma extemporánea, porque la ley no lo permite; así lo dijimos en la sentencia de 18 de marzo de 2009 (casación 2231/06 , FJ 4º).*"

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que:

- El derecho a la repercusión del IGIC se ha de ejercer en el plazo de un año desde el devengo, estando el sujeto pasivo adquirente del bien o servicio obligado a soportalo, siempre que la repercusión se ajuste a la normativa aplicable. Transcurrido un año desde el devengo de la operación sin haberse emitido factura, se pierde tal derecho; no obstante, nada impide que el sujeto pasivo proveedor del bien o servicio emita la factura con repercusión de la cuota del IGIC; ahora bien, el sujeto pasivo adquirente no está obligado a soportarlo.

La única vía de revisión de la rectificación de la repercusión que dispone el sujeto pasivo adquirente, es la presentación de una reclamación económico-administrativa contra el acto de repercusión.

- No es posible denegar el derecho a la deducción de una cuota únicamente por el hecho de haber sido repercutida en una factura emitida con posterioridad al transcurso de un año desde el devengo de la operación.

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.

Las Palmas de Gran Canaria, 26 de noviembre de 2021

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García