CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2162 (06/03/23)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 52.ñ) Ley 4/2012 Disposición adicional cuarta Reglamento de facturación Art. 20.Dos Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante, agencia de viaje minorista que actúa en nombre y por cuenta ajena, ha emitido facturas conforme a la disposición adicional cuarta del Reglamento de facturación a una entidad cuya actividad es la producción cinematográfica, repercutiendo la cuota de IGIC correspondiente al tipo aplicable a los servicios hoteleros, de transportes, alquiler de vehículos, etc. prestados por terceros.

Con posterioridad a la emisión de estas facturas, la entidad destinataria de las facturas ha obtenido el reconocimiento por parte de la Agencia Tributaria Canaria de la aplicación del tipo impositivo cero, previsto en el artículo 52.ñ) de la Ley 4/2012, a las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con destino a la ejecución de una producción de largometraje cinematográfico.

Solicita aclaración de si actuando en nombre y por cuenta ajena y constando este hecho en las facturas emitidas, está obligada a emitir factura rectificativa o solo se emitiría la factura rectificativa siempre y cuando los proveedores de servicios rectifiquen las suyas.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

En el supuesto de rectificación de la repercusión de una cuota del IGIC que consta en una factura emitida por una agencia de viajes que actúa en nombre y por cuenta ajena, conforme a la disposición adicional cuarta del Reglamento de facturación, se debe proceder del modo siguiente:

- El productor cinematográfico deberá aportar a la agencia de viajes la resolución de reconocimiento por parte de la Agencia Tributaria Canaria de aplicación del tipo cero.

- La agencia de viajes deberá emitir una factura rectificativa, cuyo original deberá remitir al productor cinematográfico, y copia al empresario o profesional prestador del servicio.

- El empresario o profesional prestador del servicio deberá proceder a rectificar la repercusión a través de una de las dos alternativas que ofrece el artículo 20.Dos.5 de la Ley 20/1991; y a realizar una factura rectificativa de la que emitió a nombre de la agencia de viajes, procediendo a su remisión a éste.

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 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.- La entidad consultante, agencia de viaje minorista que actúa en nombre y por cuenta ajena, ha emitido facturas conforme a la disposición adicional cuarta del Reglamento de facturación a una entidad cuya actividad es la producción cinematográfica, repercutiendo la cuota de IGIC correspondiente al tipo aplicable a los servicios hoteleros, de transportes, alquiler de vehículos, etc. prestados por terceros.

Con posterioridad a la emisión de estas facturas, la entidad destinataria de las facturas ha obtenido el reconocimiento por parte de la Agencia Tributaria Canaria de la aplicación del tipo impositivo cero, previsto en el artículo 52.ñ) de la Ley 4/2012, a las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con destino a la ejecución de una producción de largometraje cinematográfico.

Solicita aclaración de si actuando en nombre y por cuenta ajena y constando este hecho en las facturas emitidas, está obligada a emitir factura rectificativa o solo se emitiría la factura rectificativa siempre y cuando los proveedores de servicios rectifiquen las suyas.

SEGUNDO.- El artículo 52.ñ) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), regula la aplicación del tipo cero en el IGIC a las entregas de bienes y prestaciones de servicios, así como a las importaciones de bienes, con destino a la ejecución de una producción de largometraje cinematográfico o una serie audiovisual de acción, animación o documental, que permita la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada, siempre y cuando se cumplan un conjunto de requisitos, destacando, entre ellos, la necesidad de un previo reconocimiento por parte de la Agencia Tributaria Canaria.

Los efectos del reconocimiento alcanzan a las operaciones realizadas con anterioridad a la fecha del mismo, siempre y cuando el devengo del impuesto se haya producido desde el día 1 de enero de 2017 y no hayan transcurrido más de cuatro años desde dicho devengo a la fecha de la resolución de reconocimiento. Los efectos del reconocimiento alcanzarán también a los pagos anticipados.

El desarrollo reglamentario del artículo 52.ñ) de la Ley 4/2012 se encuentra recogido en la Orden de 23 de mayo de 2017, por la que se regula el reconocimiento de la aplicación del tipo cero del Impuesto General Indirecto Canario a las entregas e importaciones de bienes y prestaciones de servicios, con destino a la ejecución de una producción de largometraje cinematográfico o de otras obras audiovisuales, en cuyo artículo 6.1 se señala (el subrayado es nuestro):

"*1. Con carácter previo o simultáneo a la entrega de bienes o a la prestación de servicios, o al pago anticipado, la empresa productora adquirente deberá aportar al*

sujeto pasivo del Impuesto copia del acto administrativo de reconocimiento de la aplicación del tipo cero a que se refiere el artículo 52.ñ) de la Ley 4/2012, de 25 de junio. Esto no será necesario en el supuesto de inversión del sujeto pasivo en la empresa productora.

En ningún caso el sujeto pasivo podrá aplicar el tipo cero sin que se acredite ese reconocimiento. En el supuesto de haberse emitido facturas con anterioridad al mismo, y con repercusión del Impuesto correspondiente, el sujeto pasivo tendrá obligación de rectificar la repercusión si es requerido por la empresa productora, debiendo ésta aportar copia del reconocimiento.

(...)"

Ciñéndonos a las operaciones interiores, el texto subrayado acoge el supuesto objeto de consulta, ya que, se han emitido facturas relativas a operaciones sujetas y no exentas al IGIC, con la repercusión de la cuota del IGIC correspondiente, y con posterioridad se le ha reconocido al destinatario de las operaciones, por parte de la Agencia Tributaria Canaria, la aplicación del tipo cero previsto en el artículo 52.ñ) de la Ley 4/2012 en sus adquisiciones de bienes o servicios con destino a la ejecución de una producción cinematográfica o audiovisual, con lo que nace un derecho-deber:

i) Derecho de la empresa de producción de películas cinematográficas y obras audiovisuales (en adelante, el productor cinematográfico), a la aplicación del tipo cero en sus adquisiciones de bienes o servicios con destino a su utilización en este determinado fin.

ii) Deber de los sujetos pasivos proveedores de los bienes o servicios de rectificar la repercusión.

La rectificación de la repercusión, cuando nos encontramos ante una minoración de la repercusión por su incorrecta determinación, se encuentra regulada en el artículo 20.Dos de la Ley 20/1991, que dispone:

"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.

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

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 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.
(...)"

El cumplimiento del deber de rectificar la repercusión no plantea, con carácter general, ninguna problemática cuando quien ha emitido la factura, con la repercusión del IGIC correspondiente, es directamente el empresario o profesional que entrega el bien o presta el servicio, ya que está obligado a rectificar la factura en los términos previstos en el artículo 15 del 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), y optar por alguna de las dos alternativas que dispone el artículo 20.Dos.5º de la Ley 20/1991 para rectificar la repercusión.

Ahora bien, en el supuesto objeto de consulta la factura que tiene como destinatario el productor cinematográfico, ha sido emitida por una agencia de viajes que actúa en nombre y por cuenta ajena en cumplimiento de lo establecido en la disposición adicional cuarta del Reglamento de facturación, que dispone lo siguiente:

"*Disposición adicional cuarta. Facturación de determinadas prestaciones de servicios en cuya realización intervienen agencias de viajes actuando como mediadoras en nombre y por cuenta ajena.*

1. Se expedirán de acuerdo a lo establecido en esta disposición las facturas que documenten las prestaciones de servicios en las que concurran los requisitos siguientes:

a) Que consistan en prestaciones de servicios en cuya contratación intervengan como mediadores en nombre y por cuenta ajena empresarios o profesionales que tengan la condición de agencias de viajes de acuerdo con la normativa propia del sector.

b) Que, cualquiera que sea la condición del destinatario, solicite a la agencia de viajes la expedición de la factura correspondiente a tales servicios.

c) Que se trate de cualquiera de los siguientes servicios:

a´) transporte de viajeros y sus equipajes;

b′) hostelería, acampamento y balneario;

c′) restauración y catering;

d′) arrendamiento de medios de transporte a corto plazo;

e′) visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares;

f″) acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, ferias y exposiciones;

g′) seguros de viajes.

h′) servicios de viajes a los que sea de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes.

2. Dichas facturas deberán contener los datos o requisitos que se indican a continuación, sin perjuicio de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones:

a) La indicación expresa de que se trata de una factura expedida por la agencia de viajes al amparo de lo previsto en esta disposición adicional.

b) Los datos y requisitos a que se refiere el artículo 6 o, en su caso, el artículo 7 de este Reglamento. No obstante, como datos relativos al obligado a expedir la factura a que se refiere el apartado 1.c), d) y e) del artículo 6 y el apartado 1.d) del artículo 7, se harán constar los relativos a la agencia de viajes, y no los correspondientes al empresario o profesional que presta el servicio a que se refiere la mediación.

c) Adicionalmente, las facturas expedidas deberán contener una referencia inequívoca que identifique todos y cada uno de los servicios documentados en ellas, así como las menciones a que se refiere el apartado 1.c), d) y e) del artículo 6 del destinatario de las operaciones. Asimismo, estas facturas deberán expedirse en serie separada del resto.

3. Los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena relativos a los servicios que la agencia de viajes preste al destinatario de los mismos, podrán también ser documentados por la agencia mediante las facturas a que se refiere esta disposición adicional. En tal caso, en la correspondiente factura deberán figurar por separado los datos relativos al mencionado servicio de mediación que deban constar en factura según lo previsto en este Reglamento.

4. La agencia de viajes podrá documentar en una misma factura expedida por ella servicios prestados por distintos empresarios o profesionales a un mismo destinatario en el plazo máximo de un mes.

5. Sin perjuicio de lo establecido en los apartados anteriores, resultarán aplicables a las facturas expedidas por las agencias de viajes al amparo de esta disposición adicional las previsiones contenidas en este Reglamento.

6. Las agencias de viajes que expidan estas facturas deberán anotarlas en el libro registro de facturas expedidas, previsto en el artículo 63 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. Tales anotaciones deberán realizarse de manera que los importes correspondientes a las operaciones a que se refiere el apartado 1 de esta disposición puedan ser

diferenciados de los importes correspondientes a los importes de los servicios a que se refiere el apartado 3 y de los importes correspondientes a operaciones recogidas en otros documentos o facturas distintas.

7. Las agencias de viajes que expidan estas facturas deberán consignar, en su caso, la siguiente información en la declaración anual de operaciones con terceras personas:

a) En concepto de ventas, la información relativa a los servicios documentados mediante las referidas facturas, debidamente diferenciada.

b) En concepto de compras, la información relativa a las prestaciones de servicios en cuya realización intervienen actuando como mediadoras en nombre y por cuenta ajena a que se refiere esta disposición, debidamente diferenciada.

8. Las agencias de viajes que expidan las facturas a que se refiere esta disposición adicional deberán prestar su colaboración a la Administración tributaria proporcionando cualquier dato o antecedente de trascendencia tributaria respecto de las prestaciones de servicios documentadas en aquellas."

Debe tenerse en cuenta que, conforme a lo dispuesto en la disposición adicional segunda del Reglamento de facturación, y en relación a las operaciones sujetas al IGIC, las menciones al Impuesto sobre el Valor Añadido y a la Agencia Estatal de Administración Tributaria efectuadas en el Reglamento de facturación deben entenderse realizadas, respectivamente, al IGIC y a la Agencia Tributaria Canaria.

No es el momento de analizar de forma pormenorizada el contenido de esta disposición adicional cuarta, pero sí destacar que contiene un especial régimen de facturación para determinadas prestaciones de servicios (alojamiento, transportes, servicios recreativos, etc.) en cuya contratación intervengan agencias de viajes actuando en nombre y por cuenta ajena, debiendo destacar, a los efectos de la presente consulta, lo siguiente:

i) La factura deberá contener los datos que exige el artículo 6 o, en su caso, el 7 del Reglamento de facturación, con la particularidad de que los datos relativos al expedidor de la factura (denominación social, número de identificación fiscal y domicilio) no serán los del prestador del servicio sino los de la agencia de viajes que actúa en nombre y por cuenta ajena. De esto deriva que no nos encontramos ante el supuesto previsto en el artículo 5 del Reglamento de facturación de cumplimiento de la obligación de expedir factura por el destinatario o por un tercero.

ii) La factura emitida por la agencia de viajes tendrá para el adquirente del servicio (en este supuesto, el productor cinematográfico), la naturaleza de documento contable justificativo del gasto y de documento justificativo, en su caso, para ejercer el derecho a la deducción de la cuota del IGIC soportada por parte del adquirente del servicio.

iii) Los empresarios o profesionales que prestan servicios a clientes a través de agencias de viajes que median en nombre y por cuenta de los mismos, quedan obligadoas a expedir y entregar factura por las operaciones que realicen, conforme a lo establecido en el artículo 59.1.b) de la Ley 20/1991. A estos efectos, se entenderá cumplida esta obligación cuando el empresario o profesional proveedor de los servicios a los que resulta de aplicación la disposición adicional cuarta del Reglamento de facturación, emita un documento que cumpla todos los requisitos exigidos por dicho Reglamento, pero en el que figure como destinatario del

servicio la agencia de viajes que actúa en nombre y por cuenta del empresario o profesional prestador del servicio.

Conforme con lo expuesto, el productor cinematográfico a quien debe solicitar la rectificación de la repercusión como consecuencia del reconocimiento del tipo cero, es a la agencia de viajes que ha emitido la factura conforme a la disposición adicional cuarta del Reglamento de facturación.

La agencia de viajes deberá emitir y enviar el original de la factura rectificativa al productor cinematográfico, y copia al empresario o profesional prestador del servicio junto con copia de la resolución de la Agencia Tributaria Canaria.

El empresario o profesional prestador del servicio deberá realizar el acto material de proceder a la rectificación de la repercusión, optando por una de las dos alternativas que ofrece el artículo 20.Dos.5 de la Ley 20/1991; y, por otro lado, al acto formal de rectificación de la factura que ha emitido a nombre de la agencia de viajes y a la remisión de dicha factura rectificativa a éste.

TERCERO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que en el supuesto de rectificación de la repercusión de una cuota del IGIC que consta en una factura emitida por una agencia de viajes que actúa en nombre y por cuenta ajena, conforme a la disposición adicional cuarta del Reglamento de facturación, se debe proceder del modo siguiente:

- El productor cinematográfico deberá aportar a la agencia de viajes la resolución de reconocimiento por parte de la Agencia Tributaria Canaria de aplicación del tipo cero.

- La agencia de viajes deberá emitir una factura rectificativa, cuyo original deberá remitir al productor cinematográfico, y copia al empresario o profesional prestador del servicio.

- El empresario o profesional prestador del servicio deberá proceder a rectificar la repercusión a través de una de las dos alternativas que ofrece el artículo 20.Dos.5 de la Ley 20/1991; y a realizar una factura rectificativa de la que emitió a nombre de la agencia de viajes, procediendo a su remisión a éste.

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, 6 de marzo de 2023

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PLANIFICACIÓN

Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García