Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE NIF	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 19.1.2º Ley 20/1991 Art. 19.3 Ley 20/1991 Art. 20.Dos.5 Ley 20/1991 Art. 44 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil consultante está establecida en Canarias al actuar mediante establecimiento permanente, realizando de manera habitual la actividad empresarial de reparación y mantenimiento de buques.

En los años 2007, 2008 y 2009 prestó servicio de ingeniería a un empresario establecido en Canarias repercutiendo el IGIC correspondiente; sin embargo, éste no procedió al pago de las cuotas del IGIC por entender que se producía la inversión del sujeto pasivo, puesto que la prestación de servicio fue realizada no desde el establecimiento permanente de la entidad mercantil consultante sino desde el domicilio fiscal situado en la Península.

La entidad mercantil consultante procedió a rectificar las facturas, emitiendo nuevas facturas sin repercusión del IGIC y con la indicación de la inversión del sujeto pasivo en el empresario establecido en Canarias. Como consecuencia de ello, la entidad mercantil consultante procedió a solicitar de la Administración Tributaria Canaria la rectificación de las autoliquidaciones presentadas, correspondientes a los períodos de liquidación integrados en los años 2007, 2008 y 2009, y la devolución de los ingresos indebidos, petición que fue desestimada.

Por todo ello, la entidad mercantil consultante pregunta sobre la procedencia de emisión de nuevas facturas rectificativas teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 20.Dos.1 de la Ley 20/1991. Igualmente consulta sobre el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC repercutidas por parte del empresario adquirente de los servicios, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 44 de la Ley 20/1991.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Primero.- Únicamente cabe rectificar una factura emitida cuando ésta no contenga todos los requisitos exigidos por el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (factura emitida debidamente con incorrecciones), o por causas sobrevenidas como la modificación, con posterioridad a la emisión correcta de una factura, de la base imponible o la anulación total o parcial de la entrega de bien o prestación de servicio que recoge la factura. Por ello, no cabe la rectificación de una factura emitida indebidamente sino su anulación.

Segundo. Si por causa de la emisión de facturas rectificativas emitidas indebidamente, el sujeto pasivo ha rectificado las minoración de las repercusiones por la alternativa, prevista en el artículo 20.Dos.5 de la Ley 20/1991, de regularizar la situación tributaria a través de autoliquidaciones, estará obligado a presentar, en los términos establecidos en el artículo 122.2 de

la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, autoliquidaciones complementarias a las autoliquidaciones donde ejercitó de forma incorrecta la rectificación de repercusiones debidas. Todo ello sin perjuicio de la exigencia, en su caso, del recargo y de los intereses de demora conforme a lo dispuesto en el artículo 27 de la citada Ley 58/2003.

Tercero.- No cabe efectuar una rectificación de deducciones como consecuencia de facturas rectificativas indebidamente emitidas. El empresario o profesional adquirente del bien o servicio podrá únicamente deducir cuando haya soportado la cuota del IGIC mediante la emisión de una factura completa debidamente emitida.

Visto escrito, presentado por D. con NIF , actuando en nombre y representación de la entidad mercantil., con NIF, y con domicilio a efectos de notificaciones en, en el que se formula consulta tributaria en relación al 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 Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad mercantil consultante está establecida en Canarias al actuar mediante establecimiento permanente, realizando de manera habitual la actividad empresarial de reparación y mantenimiento de buques.

En los años 2007, 2008 y 2009 prestó servicio de ingeniería a un empresario establecido en Canarias repercutiendo el IGIC correspondiente; sin embargo, éste no procedió al pago de las cuotas del IGIC por entender que se producía la inversión del sujeto pasivo, puesto que la prestación de servicio fue realizada no desde el establecimiento permanente de la entidad mercantil consultante sino desde el domicilio fiscal situado en la Península.

La entidad mercantil consultante procedió a rectificar las facturas, emitiendo nuevas facturas sin repercusión del IGIC y con la indicación de la inversión del sujeto pasivo en el empresario establecido en Canarias. Como consecuencia de ello, la entidad mercantil consultante procedió a solicitar de la Administración Tributaria Canaria la rectificación de las autoliquidaciones presentadas, correspondientes a los períodos de liquidación integrados en los años 2007, 2008 y 2009, y la devolución de los ingresos indebidos, petición que fue desestimada.

Por todo ello, la entidad mercantil consultante pregunta sobre la procedencia de emisión de nuevas facturas rectificativas teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 20.Dos.1 de la Ley 20/1991. Igualmente consulta sobre el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC repercutidas por parte del empresario adquirente de los servicios, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 44 de la Ley 20/1991.

SEGUNDO.- Para empezar, y antes de entrar de lleno en el examen de las cuestiones planteadas, estimamos necesario indicar que a efectos del IGIC se debe diferenciar dos momentos concretos respecto a cuándo se considera que un empresario o profesional se encuentra establecido en Canarias:

- <u>Antes del día 1 de enero de 2010</u>

No existía una norma concreta en el IGIC al respecto, pero era evidente que un empresario o profesional que actúe en Canarias a través de un establecimiento permanente debía ser considerado establecido en este territorio, teniendo en cuenta que por establecimiento permanente se entendía (y se entiende en la actualidad) a cualquier lugar fijo de negocio donde el sujeto pasivo realice actividades empresariales o profesionales (antiguo artículo 17.1.2º de la Ley 20/1991 y actual 17.Dos).

De este modo, cuando el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, que regula la inversión del sujeto pasivo, disponía (y dispone) en su letra a) que se producía este hecho cuando las operaciones sujetas al IGIC se efectuasen por personas o entidades no establecidas en Canarias, salvo que el destinatario, a su vez, no estuviese establecido en dicho territorio, era indiferente si el establecimiento permanente en Canarias del empresario o profesional intervenía o no en la entrega del bien o prestación de servicio sujeta al IGIC, lo importante era sí estaba o no el empresario o profesional establecido en Canarias con independencia del lugar desde donde se ordenaba la operación.

La contestación a una consulta tributaria no es lugar para analizar la resolución de un procedimiento tributario, existen otras vías al respecto, pero en este caso concreto hemos de manifestar que se ajusta a Derecho la denegación de la petición de rectificación de las autoliquidaciones presentada por la entidad mercantil consultante, y derivado de ello la denegación de devolución de ingresos indebidos, realizada por el órgano de gestión territorial, dado que aunque el establecimiento permanente de la entidad consultante no intervenía en la ordenación por cuenta propia de factores humanos y/o materiales de la prestación de servicio de ingeniería, no cabía aplicar la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991, puesto que la entidad prestadora sí se encontraba establecida en Canarias al disponer de un establecimiento permanente.

- <u>Desde el día 1 de enero de 2010</u>

La situación varía radicalmente desde esta fecha. El artículo 2.Seis de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, modifica el artículo 19 de la Ley 20/1991, regulador de los sujetos pasivos en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios, añadiendo un nuevo número 3 con el siguiente texto:

> *"3. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.*
>
> *Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas."*

Esta modificación se realiza con efectos desde el día 1 de enero de 2010, conforme a lo dispuesto en el primer párrafo de la disposición final cuarta de la citada Ley 2/2010 (debe tenerse en cuenta que la referencia al apartado seis del artículo segundo que efectúa la letra a) de la

disposición final cuarta de la Ley 2/2010 es incorrecta y se refiere al apartado 8, de acuerdo con la corrección de errores publicada en el Boletín Oficial del Estado de 26 de mayo de 2010).

Desde el día 1 de enero de 2010, la prestación de servicio de ingeniería prestada desde el domicilio fiscal en la Península de la entidad mercantil consultante a la sede, establecimiento permanente o domicilio de un empresario en Canarias, estará sujeta al IGIC conforme a lo dispuesto en la regla general de localización de las prestaciones de servicios recogida en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991. Esta sujeción al IGIC es exactamente igual a las prestaciones de servicios de igual naturaleza realizadas con anterioridad a dicha fecha, aunque no se aplicaba la regla general de localización sino una de las reglas especiales.

Sin embargo, lo que sí se modifica en cuanto a la situación anterior es quién es el sujeto pasivo de la operación. En efecto, si estamos ante una prestación de servicio en cuya ordenación por cuenta propia de factores humanos y/o materiales para su realización no interviene el establecimiento permanente del prestador del servicio en Canarias, éste, y exclusivamente respecto a esta operación, no se encuentra establecido en este territorio, de acuerdo al nuevo número 3 del artículo 19 de la Ley 20/1991. Teniendo en cuenta que el destinatario del servicio es la sede, establecimiento permanente o domicilio de un empresario en Canarias, se producirá en éste la inversión del sujeto pasivo, conforme a lo dispuesto en el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991.

TERCERO.- Analizada brevemente la regulación temporal de cuándo se considera que un empresario o profesional se encuentra establecido en Canarias, entramos a la contestación específica de las cuestiones planteadas por la entidad mercantil consultante, diferenciando entre rectificación de la repercusión y de las facturas y la rectificación de la deducción:

A) <u>Rectificación de la repercusión y de las facturas</u>

A su vez, en este apartado distinguiremos entre rectificación de la repercusión y rectificación de las facturas:

- <u>Rectificación de la repercusión</u>

El artículo 20.Dos.1 de la Ley 20/1991 dispone lo siguiente:

"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 referencia al artículo 22 que efectúa el citado artículo 20.Dos.1 se concreta en el contenido de sus números 4, 5, 6, 7, 8 y 9, cuyo contenido es el siguiente:

"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.

5. La base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los números anteriores de este artículo se reducirá en los casos y cuantías siguientes:

1.° El importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución.

2.° Los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados.

6. La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas, y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto que declare el concurso de acreedores de aquel. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo máximo establecido en el número 5.º del apartado uno del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

Sólo cuando por cualquier causa se sobresea el expediente del concurso de acreedores, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá rectificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.

7. La base imponible también podrá reducirse proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables.

A estos efectos, un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

1.ª Que haya transcurrido un año desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.

No obstante, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado, deberá haber transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible. A estos efectos, se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno sólo, respectivamente, siempre que el período transcurrido entre el devengo del Impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año.

Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 51 de esta Ley, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo de un año a que se refiere esta condición 1ª será de seis meses.

2.ª Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los libros registros exigidos para este Impuesto.

3.ª Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquélla, Impuesto General Indirecto Canario excluido, sea superior a 300 euros.

4.ª Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo.

Cuando se trate de créditos adeudados o afianzados por Entes públicos, la reclamación judicial o el requerimiento notarial a que se refiere la condición 4ª anterior, se sustituirá por una certificación expedida por el órgano competente del Ente público deudor de acuerdo con el informe del Interventor o Tesorero de aquél en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía.

La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del periodo de un año a que se refiere la condición 1.ª del párrafo anterior y comunicarse a la Administración Tributaria Canaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 51 de esta Ley, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo de un año a que se refiere el párrafo anterior será de seis meses.

Una vez practicada la reducción de la base imponible, ésta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el Impuesto General Indirecto Canario está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el sujeto pasivo desista de la reclamación judicial al deudor o llegue a un acuerdo de cobro con el mismo con posterioridad al requerimiento notarial efectuado, como consecuencia de éste o por cualquier otra causa, deberá modificar nuevamente la base imponible al alza mediante la expedición, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento o desde el acuerdo de cobro, respectivamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.

8. En relación con los supuestos de modificación de la base imponible comprendidos en los números 6 y 7 anteriores, se aplicaran las siguientes reglas:

1.ª No procederá la modificación de la base imponible en los casos siguientes:

a) Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada.

b) Créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución, en la parte afianzada o asegurada.

c) Créditos entre personas o entidades vinculadas definidas en el artículo 23, número 3 de esta Ley.

d) Créditos adeudados o afianzados por Entes públicos.

Lo dispuesto en esta letra d) no se aplicará a la reducción de la base imponible realizada de acuerdo con el apartado 7 del artículo 22º de esta Ley, para los créditos que se consideren total o parcialmente incobrables, sin perjuicio de la necesidad de cumplir con el requisito de acreditación documental del impago a que se refiere la condición 4ª de dicho precepto.

2.ª Tampoco procederá la modificación de la base imponible cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto.

3.ª En los supuestos de pago parcial anteriores a la citada modificación, se entenderá que el Impuesto General Indirecto Canario está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación satisfecha.

4.ª La rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones, que deberá practicarse según lo dispuesto en el artículo 44 de esta Ley, determinará el nacimiento del correspondiente crédito a favor de la Hacienda Pública.

Si el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese tenido derecho a la deducción total del impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible.

9. En los casos a que se refieren los números 4 a 8 anteriores, la disminución de la base imponible estará condicionada al cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan."

Partiendo que las prestaciones de servicios de ingeniería realizadas en los años 2007, 2008 y 2009 están sujetas al IGIC, siendo el sujeto pasivo la entidad mercantil consultante, puesto que no se dieron los elementos determinantes para la inversión del sujeto pasivo, parece evidente que ni el importe de las cuotas repercutidas se han determinado incorrectamente, ni se han dado las circunstancias para la modificación de la base imponible (puesto que no han quedado sin efecto total o parcialmente las operaciones realizadas ya sea por resolución firme, judicial o administrativa, con arreglo a Derecho o a los usos de comercio, ni se trata de devoluciones de envases o embalajes susceptibles de reutilización, ni de descuentos o bonificaciones otorgados con posterioridad a la realización de las prestaciones de servicios de ingeniería, ni estamos ante un concurso de acreedores del empresario adquirente de los servicios, ni ante créditos total o parcialmente incobrables).

Por todo ello, no cabe en el caso expuesto la rectificación de la repercusión al ser ajustado a Derecho las repercusiones efectuadas en facturas por la entidad mercantil consultante. Esta circunstancia, obviamente, impediría la emisión de facturas rectificativas, no obstante, resulta conveniente analizar este segundo punto de este apartado.

- Rectificación de facturas

El artículo 13, regulador de las facturas o documentos sustitutivos rectificativos, del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (en adelante, Reglamento de facturación), dispone:

"1. Deberá expedirse una factura o documento sustitutivo rectificativo en los casos en que la factura o documento sustitutivo original no cumpla alguno de los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7.

2. Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura o, en su caso, documento sustitutivo rectificativo 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. (...)

6. Únicamente tendrán la consideración de facturas rectificativas las que se expidan por alguna de las causas previstas en los apartados 1 y 2. En particular, las facturas que se expidan en sustitución de documentos sustitutivos expedidos con anterioridad no tendrán

la condición de rectificativas, siempre que los documentos sustitutivos expedidos en su día cumpliesen los requisitos establecidos en el artículo 7."

Debe tenerse en cuenta, que la disposición adicional segunda del Reglamento de facturación señala que las referencias al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, deben entenderse hechas, en su caso, al IGIC y a la Administración Tributaria Canaria, por tanto la referencia al artículo 80 de la Ley del Impuesto que efectúa el apartado 2 del citado artículo 13 debe efectuarse al artículo 22 de la Ley 20/1991.

Vemos que tres son los motivos para la rectificación, y únicamente por tales motivos cabe emitir una factura rectificativa, y partiendo que no nos encontramos ante los documentos sustitutivos previstos en el artículo 7 del Reglamento de facturación:

- Que las facturas emitidas inicialmente por la entidad mercantil consultante (repercutiendo el IGIC al empresario adquirente de los servicios de ingeniería) no cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 6 del Reglamento de facturación.
- Que exista una incorrecta determinación de las cuotas del IGIC repercutidas por la entidad mercantil consultante.
- Que se den algunos de los supuestos de modificación de la base imponible previstos en el artículo 22 de la Ley 20/1991.

Partiendo que las facturas emitidas inicialmente por la entidad mercantil consultante (repercutiendo el IGIC al empresario adquirente de los servicios de ingeniería) cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 6 del Reglamento de facturación, y dado que tampoco, como ya hemos visto anteriormente, se dan los supuestos de incorrecta determinación de las cuotas del IGIC repercutidas, ni los supuestos previstos en el artículo 22 de la Ley 20/1991 de modificación de la base imponible, nos encontramos que no cabe emitir facturas rectificativas respecto a las facturas emitidas inicialmente por la entidad mercantil consultante.

Derivado de lo expresado en el párrafo anterior es la imposibilidad de rectificar la repercusión del IGIC efectuadas en las facturas inicialmente emitidas.

La cuestión siguiente a analizar es cuál es el tratamiento que debe efectuarse respecto a las facturas emitidas por la entidad mercantil consultante donde sin repercusión de cuota alguna del IGIC se indicaba la inversión del sujeto pasivo.

Las facturas rectificativas tienen como misión subsanar defectos de facturas que deben ser emitidas (por no reunir éstas los requisitos establecidos en el artículo 6 del Reglamento de facturación); igualmente, las facturas rectificativas tienen como objetivo rectificar facturas que han sido correctamente emitidas (por cumplir todos los requisitos establecidos en el artículo 6 del Reglamento de facturación) por circunstancias sobrevenidas después de su emisión: modificaciones de la base imponible o la anulación parcial o total de la operación. Pero en todo caso, la factura debió emitirse conforme a lo dispuesto en el artículo 2.1 del Reglamento de

facturación. Lo que no tiene por objeto la rectificación de facturas es la rectificación de facturas que nunca debieron de emitirse.

Teniendo en cuenta la imposibilidad de rectificar facturas que nunca debieron emitirse utilizando el régimen previsto en el artículo 13 del Reglamento de facturación, su proceso de eliminación es simplemente su anulación sin emisión de factura rectificativa.

Lógicamente, estas anulaciones de las facturas no tienen ninguna incidencia en el ámbito de la rectificación de repercusión, puesto que las facturas correctas son las inicialmente emitidas por la entidad mercantil consultante, por lo que, teniendo en cuenta que no ha existido devolución de ingresos indebidos por parte de la Administración Tributaria Canaria, si la entidad mercantil consultante utilizó incorrectamente la segunda alternativa prevista en el artículo 20.Dos.5 de la Ley 20/1991 (regularización de la situación en autoliquidaciones), deberá obligatoriamente presentar, en los términos establecidos en el artículo 122.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, autoliquidaciones complementarias a las autoliquidaciones donde ejercitó de forma incorrecta la rectificación de repercusiones debidas. Todo ello sin perjuicio de la exigencia, en su caso, del recargo y de los intereses de demora conforme a lo dispuesto en el artículo 27 de la citada Ley 58/2003.

En el supuesto de que entidad mercantil consultante no haya utilizado indebidamente la alternativa de la rectificación de la repercusión mencionada en el párrafo anterior, no deberá efectuar ninguna actuación de rectificación de la repercusión ni de presentación de autoliquidaciones complementarias.

B) <u>Rectificación de la deducción</u>

El artículo 44 de la Ley 20/1991 dispone lo siguiente:

"1. Los sujetos pasivos podrán rectificar las deducciones practicadas en los supuestos de incorrecta aplicación o variación en el importe de las cuotas a deducir.

2. La rectificación de deducciones que determine un incremento de cuotas anteriormente deducidas sólo podrá efectuarse si el sujeto pasivo estuviese en posesión de la factura o documento justificativo correspondiente, expedidos de conformidad con lo dispuesto en esta Ley.

La rectificación será obligatoria cuando implique una minoración de las cuotas deducidas y deberá efectuarse en la declaración-liquidación del período impositivo en que se hubiese recibido el documento rectificativo.

3. La rectificación de deducciones podrá efectuarse en el plazo máximo de cuatro años a partir del nacimiento del derecho a deducir o, en su caso, de la fecha de realización del hecho que determina la variación en el importe de las cuotas a deducir."

No obstante, en los supuestos de error en la liquidación de las cuotas repercutidas que determinen un incremento de las cuotas a deducir, no podrá efectuarse la rectificación después de transcurrido un año a partir de la fecha de expedición de la factura rectificada."

Partiendo del hecho de que la repercusión inicial de la entidad mercantil consultante es conforme a Derecho, no existen motivos para la rectificación de la deducción por parte del empresario basándose en la incorrecta repercusión de las cuotas del IGIC.

Si el empresario adquirente de los servicios de ingeniería no ha deducido todavía las cuotas del IGIC repercutidas por la entidad mercantil consultante, dispone de un plazo de cuatro años desde el devengo de las prestaciones de servicios de ingeniería para ejercitar el derecho a la deducción, conforme a lo dispuesto en los artículos 32 y 33.3 de la Ley 20/1991, siendo el documento justificativo para el ejercicio de la deducción las facturas emitidas inicialmente por la entidad mercantil consultante, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.1.1º de la Ley 20/1991.

Si el empresario adquirente de los servicios de ingeniería procedió a rectificar las deducciones efectuadas, podrá ejercer el derecho a la deducción antes de que caduque el mismo, de acuerdo con lo previsto en el 33 bis de la Ley 20/1991.

CUARTO.- Conforme a lo expuesto con anterioridad, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que:

Primero.- Únicamente cabe rectificar una factura emitida cuando ésta no contenga todos los requisitos exigidos por el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (factura emitida debidamente con incorrecciones), o por causas sobrevenidas como la modificación, con posterioridad a la emisión correcta de una factura, de la base imponible o la anulación total o parcial de la entrega de bien o prestación de servicio que recoge la factura. Por ello, no cabe la rectificación de una factura emitida indebidamente sino su anulación.

Segundo. Si por causa de la emisión de facturas rectificativas emitidas indebidamente, el sujeto pasivo ha rectificado las minoración de las repercusiones por la alternativa, prevista en el artículo 20.Dos.5 de la Ley 20/1991, de regularizar la situación tributaria a través de autoliquidaciones, estará obligado a presentar, en los términos establecidos en el artículo 122.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, autoliquidaciones complementarias a las autoliquidaciones donde ejercitó de forma incorrecta la rectificación de repercusiones debidas. Todo ello sin perjuicio de la exigencia, en su caso, del recargo y de los intereses de demora conforme a lo dispuesto en el artículo 27 de la citada Ley 58/2003.

Tercero.- No cabe efectuar una rectificación de deducciones como consecuencia de facturas rectificativas indebidamente emitidas. El empresario o profesional adquirente del bien o servicio podrá únicamente deducir cuando haya soportado la cuota del IGIC mediante la emisión de una factura completa debidamente emitida.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Las Palmas de Gran Canaria, 25 de agosto de 2010

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS
P.S. (Resolución de la Direcc. Gral. Tributos nº 395, de 26/07/2010)
LA JEFA DE LA UNIDAD DE COORD. DE TRIBUTOS
INTERIORES Y PROPIOS

Carmen Socorro Quevedo

)