

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 04-02-2026

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0226/2026

SUMARIO:

IVA. Modificación de la base imponible. Anulación de descuentos comerciales. La empresa había recibido inicialmente determinados descuentos comerciales de su proveedor, que redujeron la base imponible de las operaciones y, por tanto, las cuotas de IVA soportadas deducibles. Posteriormente, como consecuencia de un procedimiento de comprobación realizado al proveedor, esos descuentos fueron anulados, lo que implicó una nueva modificación de la base imponible, esta vez incrementándola. Como resultado, aumentaban también las cuotas de IVA soportadas por la empresa. Esta regularización debía documentarse mediante factura rectificativa, permitiendo a la empresa incrementar las deducciones de IVA en el período en que recibiera dichas facturas o en los posteriores, siempre dentro del plazo de cuatro años previsto legalmente. En cuanto a las “autofacturas” emitidas por el propio proveedor, derivadas de pagos realizados en virtud de un contrato de exclusividad. Aunque estas facturas se emitieron en el último trimestre de 2024 y fueron recibidas a lo largo de 2025, el elemento determinante no era la fecha de emisión de la factura, sino el momento en que se produjo el devengo del IVA. Por ello, las autoliquidaciones debían rectificarse en los períodos en los que efectivamente se habían producido el devengo, aunque las facturas se hubieran emitido posteriormente como consecuencia del procedimiento de comprobación. En relación con la repercusión del IVA, la normativa exige que esta se efectúe mediante factura y dentro del plazo de un año desde el devengo del impuesto. Transcurrido ese plazo, en principio se pierde el derecho a repercutir las cuotas. Sin embargo, la doctrina administrativa y la jurisprudencia han admitido que la repercusión tardía puede ser válida cuando el destinatario acepta expresamente soportar el impuesto. En este caso, al haber sido el propio destinatario quien emitió las autofacturas incluyendo el IVA, se entiende que existió aceptación voluntaria de la repercusión, lo que permite la deducción de las cuotas soportadas conforme al régimen general aplicable.

Descripción sucinta de los hechos:

La empresa consultante ha recibido de uno de sus proveedores, como consecuencia de un procedimiento de comprobación que se le ha realizado a este, facturas rectificativas anulando otras por las que se concedían descuentos a la consultante. También como consecuencia de dicha comprobación, el mismo proveedor ha remitido a la consultante “autofacturas” que ha emitido para documentar los pagos que ha realizado aquél a esta como consecuencia de un contrato de exclusividad, en los períodos impositivos objeto de comprobación. Todos estos documentos tienen como fecha de emisión el último trimestre de 2024, si bien la consultante los ha ido recibiendo en distintos momentos de 2025.

Cuestión planteada:

Obligación de la consultante de modificar la declaración liquidación correspondiente al último trimestre de 2024, o bien inclusión en el período impositivo en el que se han recibido tales documentos.

Contestación:

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que “estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”.

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto”.

Síguenos en...

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

(...)”.

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- En relación con el derecho a la deducción, debe señalarse que el mismo se encuentra regulado por el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992. En concreto, según el artículo 94.º uno de la Ley 37/1992:

“Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido”.

De este modo, en la medida en que la consultante realice una actividad sujeta y no exenta del Impuesto, habrá tenido derecho a la deducción de las cuotas soportadas en el ejercicio de esa actividad, en la forma y cumpliendo el resto de requisitos establecidos en dicho Capítulo I del Título VIII.

3.- En lo que se refiere a los descuentos que el proveedor de la consultante le había concedido inicialmente, debe tenerse en cuenta que según el artículo 78 de la Ley 37/1992:

“Uno. La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

(...)”.

Tres. No se incluirán en la base imponible:

(...)”.

2º. Los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando las minoraciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones”.

El artículo 80.º uno de la Ley del Impuesto, por su parte, señala:

“Uno. La base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los artículos 78 y 79 anteriores se reducirá en las cuantías siguientes:

(...)”.

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

En consecuencia, la concesión de los descuentos a que se refiere el escrito de consulta habrán supuesto, en función del momento de su concesión, bien un menor importe a la hora de determinar la base imponible en el momento del devengo, bien una minoración de la misma con posterioridad. En este segundo caso, la

Síguenos en...

minoración habrá dado lugar a la rectificación de las cuotas repercutidas a la consultante, señalando el artículo 89.Cuatro de la Ley 37/1992:

“Cuatro. La rectificación de las cuotas impositivas repercutidas deberá documentarse en la forma que reglamentariamente se establezca”.

En este sentido, según 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 (BOE de 1 de diciembre):

“2. Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura rectificativa 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.

(...)”.

Por su parte, según el artículo 114 de la Ley 37/1992:

“Uno. Los sujetos pasivos, cuando no haya mediado requerimiento previo, podrán rectificar las deducciones practicadas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o el importe de las cuotas soportadas haya sido objeto de rectificación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89 de esta Ley.

La rectificación de las deducciones será obligatoria cuando implique una minoración del importe inicialmente deducido.

Dos. La rectificación de deducciones originada por la previa rectificación del importe de las cuotas inicialmente soportadas se efectuará de la siguiente forma:

(...)

2.º Cuando la rectificación determine una minoración del importe de las cuotas inicialmente deducidas, 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 previsto en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria.

(...)

No obstante, cuando la rectificación tenga su origen en un error fundado de derecho o en las restantes causas del artículo 80 de esta Ley deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas”.

Por tanto, si el descuento se concedió con posterioridad al devengo, dando lugar a la modificación de la base imponible y la rectificación de las cuotas repercutidas, la consultante tuvo la obligación de minorar las deducciones inicialmente practicadas. Dicha obligación debió cumplirse en el periodo impositivo en que se recibió la factura rectificativa emitida por el sujeto pasivo de la entrega de bienes, dado que la minoración se debe a una modificación de la base imponible conforme al artículo 80 de la Ley.

4.- Por su parte, en relación con la posterior anulación de los descuentos concedidos, como consecuencia del procedimiento de comprobación del que fue objeto el proveedor de la consultante, el artículo 80.Dos de la Ley 37/1992 establece:

“Dos. 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”.

En consecuencia, la posterior anulación de los descuentos concedidos supone una modificación de la base imponible del impuesto previamente determinada, a efectos de incrementarla en el importe ahora exigido y, por ello, un incremento de las cuotas soportadas por la consultante.

De nuevo, dicha modificación habrá de documentarse en una factura rectificativa.

Por su parte, según el artículo 114 de la Ley 37/1992:

“Dos. La rectificación de deducciones originada por la previa rectificación del importe de las cuotas inicialmente soportadas se efectuará de la siguiente forma:

1.º Cuando la rectificación determine un incremento del importe de las cuotas inicialmente deducidas, podrá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente repercutidas, o bien en las declaraciones-liquidaciones siguientes, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años desde el devengo de la operación o, en su caso, desde la fecha en que se hayan producido las circunstancias que determinan la modificación de la base imponible de la operación.

Síguenos en...

Sin perjuicio de lo anterior, en los supuestos en que la rectificación de las cuotas inicialmente soportadas hubiese estado motivado por causa distinta de las previstas en el artículo 80 de esta Ley, no podrá efectuarse la rectificación de la deducción de las mismas después de transcurrido un año desde la fecha de expedición del documento justificativo del derecho a deducir por el que se rectifican dichas cuotas”.

Por tanto, la consultante tiene derecho a incrementar la deducción practicada en el periodo impositivo en que reciba la factura rectificativa o los siguientes, siempre que no hayan transcurrido cuatro años desde la fecha en que se haya producido la circunstancia que determina la modificación de la base imponible de la operación.

5.- Por otra parte, la consultante señala que su proveedor emitió “autofacturas” como consecuencia de pagos que había realizado a la consultante como consecuencia de un contrato de exclusividad, teniendo estas autofacturas fecha en el último trimestre de 2024 y habiendo sido recibidas por la consultante a lo largo de 2025. No se especifica en el escrito de consulta cuál es el período impositivo en el que se prestó efectivamente el servicio al que corresponde cada una de esas autofacturas, o en su caso la fecha del pago anticipado correspondiente.

En primer lugar, debe señalarse que parece que las “autofacturas” a que se refiere son aquellos supuestos en los que la factura es emitida por el destinatario en los términos previstos en el artículo 5 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación:

“1. La obligación a que se refiere el artículo 2 podrá ser cumplida materialmente por los destinatarios de las operaciones o por terceros. En cualquiera de estos casos, el empresario o profesional o sujeto pasivo obligado a la expedición de la factura será el responsable del cumplimiento de todas las obligaciones que se establecen en este título.

En el caso de las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, que hayan optado por el cumplimiento de la obligación de expedir factura por los destinatarios de las operaciones o por terceros, deberán presentar una declaración censal comunicando dicha opción, la fecha a partir de la cual la ejercen y, en su caso, la renuncia a la misma y la fecha de efecto.”.

Por tanto, a falta de otros elementos de prueba, se asume que son facturas que emitió el destinatario del servicio cumpliendo con la obligación del consultante.

Una vez señalado lo anterior, debe tenerse en cuenta que el artículo 75 de la Ley 37/1992 establece las siguientes reglas en relación con el devengo del Impuesto:

“Uno. Se devengará el Impuesto:

(...)

2º. En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

(...)

7º. En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

(...)

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de esta Ley”.

De este modo, deberá procederse a la rectificación de las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los períodos impositivos en los que se hayan producido los correspondientes devengos, con independencia de la fecha en que se haya procedido a la emisión de las facturas expedidas por el destinatario que, de acuerdo con el texto de la consulta, parecen haberse emitido con posterioridad a dichos devengos al haberse expedido con posterioridad al procedimiento de comprobación.

6.- Por su parte, en relación con la repercusión del impuesto, el artículo 88 de la Ley 37/1992, dispone lo siguiente:

Síguenos en...

“Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel 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.

(...)

Dos. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse mediante factura 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 apartado las operaciones que se determinen reglamentariamente.

Tres. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente.

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

Además, según el artículo 89 de la Ley 37/1992:

“Uno. 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 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

(...)

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

(...)”.

De acuerdo con la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en las resoluciones de 17 de noviembre de 2015 (RG 00/02137/2013) y de 8 de noviembre de 2011 (RG 00/00789/2010), y la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 2011 (recurso n.º 3954/2009), la conjunción de ambos preceptos supone que la repercusión de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas sólo puede hacerse a través de factura y únicamente en el plazo de un año desde el devengo, de modo que, transcurrido dicho plazo, se perderá el derecho a la repercusión.

Por ello, tan solo si se ha procedido a la repercusión en el plazo legalmente establecido, es posible rectificar las cuotas repercutidas en los casos legalmente previstos y en el plazo máximo de cuatro años desde el devengo del impuesto. Incluso se admite la posibilidad de rectificar y repercutir el Impuesto pese a no haberlo hecho en el momento inicial siempre que se hubiese expedido la correspondiente factura de la operación.

No obstante, en caso de que se hubiera perdido el derecho a la repercusión por haber transcurrido dicho plazo de un año, será posible en el caso de que el destinatario acepte la repercusión, de conformidad con la doctrina del TEAC contenida en las resoluciones de 9 de junio de 2020 (RG 00/06310/2016) y de 21 de junio de 2012 (RG 00/00114/2010) y las sentencias del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2009 (recurso n.º 2231/2006) y de 5 de diciembre de 2011 (recurso n.º 3954/2009), en cuyo caso el destinatario podrá, en su caso, deducir tales cuotas conforme al régimen de deducción que le sea aplicable.

De acuerdo con lo anterior, en el caso objeto de la presente contestación, en el que el destinatario ha emitido la factura cumpliendo con la obligación del consultante y por cuenta de este, parece que debe entenderse que el propio destinatario ha aceptado la repercusión voluntariamente, aunque hubiera transcurrido el plazo de un año desde el devengo, en la medida en que haya incluido el Impuesto en dichas facturas. En tal caso, por lo que el destinatario podrá deducir tales cuotas conforme al régimen de deducción que le sea aplicable.

En todo caso, el consultante, como se ha señalado, tiene la obligación de declarar el Impuesto sobre el Valor Añadido devengado en los periodos en que se produjo el devengo.

6.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...



Síguenos en...

