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 - Fax: 922 922 381

CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA Nº 2019 (27/05/20)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIONES**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art.18 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

El ente territorial peticionario planteó consulta tributaria y obtuvo respuesta el día 14 de mayo de 2020 (consulta 2017). Presenta una solicitud de aclaración de la respuesta teniendo en cuenta las tres matizaciones siguientes:

- Por un lado, que el artículo 216 del derogado texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre (en adelante, TRLCSP), sí recoge plazo de presentación de las facturas por parte del contratista.

- Por otro lado, que en los pliegos se prevé que el pago de la parte fija del precio, correspondiente a "mantenimiento y conservación general", se realizará mensualmente a razón de la doceava parte del precio anual del importe el contrato y la variable, correspondiente al "mantenimiento y conservación no programada", se abonará mensualmente contra certificaciones.

- Y, por último, que el contrato se adjudicó con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se trasponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (en adelante, LCSP), y por dicha causa resulta aplicable el TRLCSP.

Conforme a todo ello, la consulta queda formulada en los siguientes términos:

El artículo 18.Uno de la Ley 20/1991 dispone que "*se devengará el Impuesto:(...) 6º 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*".

Teniendo en cuenta que se produjo un cambio normativo que afectó al tipo de gravamen aplicable al pasar del 6,5 por ciento al 7 por ciento a partir del 1 de enero de 2020, se consulta qué tipo de IGIC resulta aplicable a las prestaciones derivadas de un contrato administrativo celebrado por una Entidad local que tiene a estos efectos las siguientes características recogidas en el Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares:

Objeto: la prestación del servicio de mantenimiento, conservación y mejora de las piscinas de (…..), así como el entorno marítimo de (….) y accesos al mar, de conformidad

con las características y especificaciones que figuran en el Pliego de Prescripciones Técnicas, con el fin de mantener dichos espacios en óptimo estado de funcionamiento y condiciones adecuadas de seguridad

Duración: dos años inicialmente pudiendo alcanzar los cuatro años incluidas las prórrogas.

Pago del precio: en los Pliegos de Cláusulas Administrativas Particulares se establece que el pago del precio se realizará contra facturas electrónicas mensuales, indicando que la Administración deberá abonar el importe de las facturas en el plazo establecido en el art. 216.4 del TRLCSP (normativa aplicable al contrato).

Se consulta:

- Si las prestaciones objeto de la consulta se incluyen en los conceptos de "operación de tracto sucesivo o continuado".

- Si el precio se exige mediante factura, ¿cuándo resulta exigible "la parte del precio que comprenda cada percepción", o, en definitiva, cuándo se devenga el impuesto?

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- El contrato de conservación, mantenimiento y mejora suscrito, tiene la consideración de contrato de tracto sucesivo, estando obligado el deudor contratante a prestar sus servicios periódicamente, durante los años de vigencia del contrato, y siendo estos actos iguales y repetidos en este tiempo.

-El devengo del IGIC derivado de la prestación de este servicio, se produce, no cuando se finalice el contrato y se tengan por efectuados los servicios, sino, en los diferentes momentos en los que sea exigible la parte del precio que haya de ir abonándose, tal y como señala el artículo 18.Uno.6º de la Ley 20/1991.

- Se desprende de la consulta que se realizan pagos parciales mensuales, si bien no está claro el día de su exigibilidad estipulado en el contrato, se presume su existencia atendiendo a la realidad social, económica y administrativa, en la que se enmarca el contrato. Se entiende así que el precio parcial del contrato sería exigible el primer día de cada mes natural siguiente al mes en que se haya prestado el servicio, situando en ese momento el devengo del IGIC, independientemente del momento en el que se presente realmente la factura, la cual ha de expedirse hasta el día 16 del mes siguiente al devengo.

-Siendo el tipo de gravamen aplicable a este contrato, el general regulado en el artículo 51 de la Ley 4/2012, será la fecha del devengo del IGIC la que determinará el porcentaje vigente en cada momento, y que, desde el 1 de enero de 2020, es el 7 por ciento.

Visto escrito presentado por , en el que se formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario, este centro directivo en uso de la atribución conferida por 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), y 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.- El ente territorial peticionario planteó consulta tributaria y obtuvo respuesta el día 14 de mayo de 2020 (consulta 2017). Presenta una solicitud de aclaración de la respuesta teniendo en cuenta en los antecedentes tres matizaciones:

- Por un lado, que el artículo 216 del derogado texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre (en adelante, TRLCSP), sí recoge plazo de presentación de las facturas por parte del contratista.

- Por otro lado, que en los pliegos se prevé que el pago de la parte fija del precio, correspondiente a "mantenimiento y conservación general", se realizará mensualmente a razón de la doceava parte del precio anual del importe el contrato y la variable, correspondiente al "mantenimiento y conservación no programada", se abonará mensualmente contra certificaciones.

- Y, por último, que el contrato se adjudicó con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se trasponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (en adelante, LCSP), y por dicha causa resulta aplicable el TRLCSP.

Conforme a todo ello, la consulta queda formulada en los siguientes términos:

El artículo 18.Uno de la Ley 20/1991 dispone que "*se devengará el Impuesto:(...) 6º 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*".

Teniendo en cuenta que se produjo un cambio normativo que afectó al tipo de gravamen aplicable al pasar del 6,5 por ciento al 7 por ciento a partir del 1 de enero de 2020, se consulta qué tipo de IGIC resulta aplicable a las prestaciones derivadas de un contrato administrativo celebrado por una Entidad local que tiene a estos efectos las siguientes características recogidas en el Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares:

Objeto: la prestación del servicio de mantenimiento, conservación y mejora de las piscinas de (…..), así como el entorno marítimo de (….) y accesos al mar, de conformidad con las características y especificaciones que figuran en el Pliego de Prescripciones Técnicas, con el fin de mantener dichos espacios en óptimo estado de funcionamiento y condiciones adecuadas de seguridad

Duración: dos años inicialmente pudiendo alcanzar los cuatro años incluidas las prórrogas.

Pago del precio: en los Pliegos de Cláusulas Administrativas Particulares se establece que el pago del precio se realizará contra facturas electrónicas mensuales, indicando que la Administración deberá abonar el importe de las facturas en el plazo establecido en el art. 216.4 del TRLCSP (normativa aplicable al contrato).

Se consulta:

- Si las prestaciones objeto de la consulta se incluyen en los conceptos de "operación de tracto sucesivo o continuado".

- Si el precio se exige mediante factura, ¿cuándo resulta exigible "la parte del precio que comprenda cada percepción", o, en definitiva, cuándo se devenga el impuesto?

SEGUNDO.- La respuesta a esta doble consulta exige que primeramente se determine si la operación está sujeta al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), como operación interior, en virtud de lo dispuesto en el artículo 4.1 de la Ley 20/1991:

> *"Están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional".*

Estando claro que la prestación a la que se obliga la empresa con la que ha contratado la Administración Local, constituye hecho imponible del IGIC, al ser una operación realizada por un empresario o profesional a título oneroso en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, el siguiente paso exige determinar si el objeto de este contrato consiste en una entrega de bienes, o en una prestación de servicios. Para ello acudimos a la definición general, y no particular, de ambas figuras en los artículos 6 y 7, respectivamente, de la Ley 20/1991:

Artículo 6.1: *"Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales."*

Artículo 7.1: *"A los efectos de este Impuesto se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes".*

Dado que la finalidad del contrato no es la venta de bienes corporales, ni la realización de una importación, no se trata de una entrega de bienes ni de una importación, sino de una prestación de servicios; este deslinde es fundamental para poder determinar otros elementos de la obligación tributaria, como son, el lugar de realización del hecho imponible, el devengo del mismo y el tipo de gravamen aplicable.

Llegados a este punto, y antes de adentrarnos en el análisis del elemento temporal del IGIC, culminamos la definitiva sujeción a este impuesto, primeramente, localizando el hecho imponible en el territorio de aplicación del mismo, y, seguidamente, descartando la aplicación de alguna exención.

El artículo 5.7 de la Ley 20/1991 dispone:

"*7. A los solos efectos de lo dispuesto en el artículo 17 de esta Ley, además de los que ya tengan tal consideración de acuerdo con lo dispuesto en el artículo, se reputarán empresarios o profesionales actuando como tales respecto de todos los servicios que les sean prestados:*

1.º Quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no estén sujetas al Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el número 1 del artículo 4 de esta Ley.

2.º Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales."

De conformidad con lo establecido en el artículo 17 de la Ley 20/1991, y teniendo en cuenta, por un lado, la inexistencia de una regla especial de localización según el tipo de servicio prestado, y, por otro lado, la condición empresarial o profesional del destinatario del servicio (la Administración Local), se aplica la regla general contenida en el apartado Uno.1 del citado precepto:

"1. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente, o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que lo preste".

Estando el servicio objeto de consulta prestado en las Islas Canarias, donde se ubica el destinatario del mismo, y, por tanto, sujeta al IGIC, queda únicamente estudiar la concurrencia de alguna exención. En este sentido, atendiendo al objeto del servicio y al prestador del mismo, y acudiendo al artículo 50 y 109 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), a los artículos 11 y 12 de la Ley 20/1991, y a los artículos 25, 47 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, concluimos que la única exención que podría ser de aplicación es la regulada en los artículos 109 a 111 de la citada Ley 4/2012, siempre que la empresa prestadora sea una persona física incluida en el régimen especial del pequeño empresario o profesional, y que, ante el silencio del consultante respecto de esta circunstancia, entendemos que no lo está.

TERCERO.- Considerando entonces, que la prestación del servicio de mantenimiento, conservación y mejora, por una empresa ubicada en Canarias, no acogida a ningún régimen especial de tributación del IGIC, es una operación sujeta al IGIC, estamos en disposición de responder a las consultas efectuadas, y determinar el momento del devengo de dicho impuesto, y, consecuentemente, el tipo de gravamen aplicable.

El artículo 18.Uno.2º) de la Ley 20/1991 establece, como regla general del devengo para las prestaciones de servicios, el momento de su ejecución, salvo que concurra la figura de la inversión del sujeto pasivo -que no es nuestro caso, porque la empresa está ubicada en Canarias- cuando dispone:

"2º. En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.
No obstante, en las prestaciones de servicios en las que el destinatario sea el sujeto pasivo del Impuesto conforme a lo previsto en el apartado 2º del número 1 del artículo 19 de esta Ley, que se lleven a cabo de forma continuada durante un plazo superior a un año y que no den lugar a pagos anticipados durante dicho período, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación o desde el anterior devengo hasta la citada fecha, en tanto no se ponga fin a dichas prestaciones de servicios".

Sin embargo, junto a esta regla general el número Uno de este precepto regula varias reglas especiales, de las que nos interesa destacar ahora la prevista en el apartado 6º:

"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 el 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha."

Plantea el consultante en su primera pregunta, si la prestación del servicio de mantenimiento, conservación y mejora objeto del contrato firmado, se puede considerar como una operación de tracto sucesivo o continuado, a los efectos de determinar el momento del nacimiento de la obligación tributaria. La respuesta a esta cuestión exige, con carácter previo, analizar la definición de un contrato de tracto sucesivo o continuado.

No existe en nuestro ordenamiento jurídico un concepto expreso del contrato de tracto sucesivo, por lo que, es necesario acudir a la figura de la interpretación. Para ello, hemos de recordar el carácter supletorio que tienen las disposiciones del derecho común en el ámbito tributario, a tenor de lo dispuesto, con carácter general, en el artículo 4.3 del Código Civil, y, con carácter especial, en el artículo 7.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
Y, con este fin, resaltamos los parámetros fijados en el artículo 3.1 del Código Civil:

"Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas".

Si acudimos al *"sentido propio*" o literal de sus palabras recogido en el Diccionario de la Real Academia Española para la definición del contrato de tracto sucesivo, resulta que la palabra tracto significa, en la acepción que ahora nos interesa, "*lapso de tiempo*", y el adjetivo

sucesivo, dicho de una cosa, significa "*que sucede o se sigue a otra*". De esta forma, tracto sucesivo es el lapso de tiempo que se sucede o sigue desde un determinado momento a otro.

Trasladando este significado al ámbito jurídico, y más concretamente al ámbito de los contratos, doctrinalmente se diferencia entre los contratos de tracto único y los de tracto sucesivo; los primeros son aquellos en los que el contratante deudor debe realizar su prestación en un solo acto, sin que exista periodicidad ni continuidad en el tiempo, mientras que los de tracto sucesivo imponen al deudor una serie de actos de ejecución reiterada durante cierto tiempo; ejemplos de este tipo de contratos, los encontramos en el artículo 1543 del Código Civil (arrendamientos), el artículo 1758 (depósito), o el artículo 1802 (renta vitalicia).

En este sentido, el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de 23 de marzo de 2010, a la que se remite la consulta V865/2016 en materia de IVA, declaró que:

"La diferencia entre las obligaciones transitorias y de tracto sucesivo estriba en que en las primeras la prestación ha de ser realizada en virtud de un acto aislado o de varios actos aislados, y que se extinguen tan pronto como dichos actos han sido cumplidos.

Por el contrario, son obligaciones de tracto sucesivo aquéllas que imponen al deudor actos de ejecución reiterada durante cierto tiempo. Son características de estos contratos:

a) Los actos de ejecución reiterada son iguales e idénticos entre sí, lo que los diferencian de las obligaciones múltiples (o compuestas) conjuntivas.

b) Dichos actos se repiten en el tiempo a lo largo de la duración del contrato.

Lo que distingue a las obligaciones de tracto único de las de tracto sucesivo no es, pues, la duración del contrato, o que la prestación deba ser cumplida en virtud de uno o varios actos, sino que dichos actos son iguales y repetidos en el tiempo.

Así, un contrato de ejecución de obra es un contrato prolongado en el tiempo, y la prestación entraña una serie de actos de ejecución, pero no se trata de obligaciones de tracto sucesivo consistentes en la repetición en el tiempo de actos idénticos."

Con esta premisa, la citada consulta vinculante en el IVA, concluye en su apartado 3:

"De acuerdo con todo lo anterior, pueden definirse, con carácter general, las operaciones de tracto sucesivo como aquellas que implican una serie de entregas de bienes o prestaciones de servicios periódicas o continuadas, que tienen una duración sostenida en el tiempo.

En contraposición a las operaciones de tracto sucesivo se encuentran aquellas de ejecución instantánea en las que las obligaciones asumidas por las partes se cumplen de forma inmediata o en un sólo acto quedando, en consecuencia, extinguida la relación con la realización de la entrega o prestación prevista, sin que exista periodicidad ni continuidad en el tiempo. También se incluyen entre las de tracto único, las ejecuciones de obra, que son contratos de resultado de ejecución de duración prolongada, en los que la dilación en el tiempo es condición necesaria para la producción de la obra".

Teniendo en cuenta estas características, parece desprenderse de la descripción relatada por el consultante, que el contrato de mantenimiento, conservación y mejora de las piscinas referido, es un contrato de tracto sucesivo o continuado en el tiempo, estando obligado el deudor contratante a prestar sus servicios, durante los años de vigencia del contrato, y siendo estos actos iguales y repetidos en este tiempo, aunque no se especifica si el servicio se presta diariamente, semanalmente, mensualmente o en cualquier otro plazo; aunque ese dato no tiene trascendencia para la resolución de la consulta, como ahora veremos.

Por lo tanto, el devengo del IGIC derivado de la prestación de este servicio, se produce, no cuando se finalice el contrato y se tengan por efectuados los servicios, ni siquiera con cada acto que conlleve este mantenimiento, conservación y mejora, sino, en los diferentes momentos en los que sea exigible la parte del precio que haya de ir abonándose, tal y como señala el artículo 18.Uno.6º de la Ley 20/1991, sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el 2º párrafo -que prevé el devengo el 31 de diciembre de cada año de duración del contrato-, dado que, en este caso sí hay un plazo parcial para el pago y además no es superior al año natural.

CUARTO.- Estando claro que es de aplicación la regla especial del devengo del IGIC, contenida en el artículo 18.Uno.6º de la Ley 20/1991, la segunda cuestión planteada se refiere a la determinación del momento de la exigibilidad del precio, si éste se exige mediante factura.

Para la fijación de dicho momento, es imprescindible acudir a las cláusulas recogidas en el contrato sobre los plazos en los que el contratista puede presentar al cobro cada uno de los pagos que ha de abonar la Entidad local, por ser exigibles, independientemente del momento en el que se presente realmente la factura.

Según se señala en la consulta, el pliego de cláusulas administrativas del contrato, dispone, por un lado, respecto al pago de la parte fija del precio, que "*el pago del precio se realizará mensualmente, a razón de la doceava parte del precio anual del importe del contrato*", y, por otro lado, que el contratista tiene *"la obligación de presentar las facturas en el plazo establecido en el art. 216 del TRLCSP".* La referencia al artículo 216 del TRLCSP se justifica porque era la normativa vigente en el momento de la adjudicación del contrato.

En el apartado 2 del artículo 216 (igual que el actual artículo 198 de la LCSP) se establece cómo ha de realizarse el pago del precio de los contratos administrativos, previendo además una expresa mención al contrato de tracto sucesivo en su primer párrafo:

> *"2. El pago del precio podrá hacerse de manera total o parcial, mediante abonos a cuenta o, en el caso de contratos de tracto sucesivo, mediante pago en cada uno de los vencimientos que se hubiesen estipulado".*

Ante la ausencia en el contrato firmado de estipulación sobre los días para la exigibilidad del pago de cada uno de los vencimientos mensuales, y del silencio del citado artículo 216 -pues se remite a lo estipulado por las partes-, nos encontramos con un problema que nos impide dar una respuesta concreta a esta consulta, pues ni siquiera el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre -al que se remite el artículo 59.1.b) de la Ley 20/1991 - contempla un posible plazo para entender realizada la operación, cuando las partes no hayan pactado nada, tan sólo señala

el plazo general para expedir la factura, una vez realizada la operación, cuando el destinatario es un empresario o profesional en su artículo 11.1:

> *"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".*

No hay que olvidar que el artículo 11 citado se encuentra en el Título I *"Obligación de documentación de las operaciones a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido",* y que el Impuesto al que se refiere es el IVA; sin perjuicio de que, a tenor de lo previsto en la Disposición adicional segunda del mencionado Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, las referencias al IVA, han de entenderse realizadas al IGIC, en el territorio canario.

Al hacer coincidir el día de la operación, con el día del devengo del Impuesto (IVA o, en territorio canario, IGIC), y el devengo, en los contratos de tracto sucesivo, lo determina la exigibilidad del precio, y sobre ésta, sólo dice el contrato que será mensual, sin determinar un día concreto para realizar el pago, nos encontramos dando vueltas en el mismo punto y "sin salida".

Ante esta situación, acudimos nuevamente al apartado 1 del artículo 3 del Código Civil, y, en este caso, atendemos a la "*realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas"* las normas*,* realizando una interpretación sistemática del contexto económico, social y administrativo en el que encuadra el contrato de mantenimiento, conservación y mejora suscrito.

A nadie se le escapa que la contraprestación de un contrato de larga duración como este, no puede dejarse, generalmente, a que se produzca el cumplimiento total del contrato -en nuestro caso, 2 años prorrogables por otros 2 años-, sino que se suele establecer el abono de forma parcial, con el fin de que el contratista pueda ir afrontando los distintos gastos en que incurre para prestar el servicio, por ejemplo, la compra de productos, herramientas, máquinas, o el pago de honorarios a los trabajadores o a otros profesionales, como gastos esenciales. Y en este sentido, el contrato señala expresamente que el pago del precio anual se realizará en 12 pagos mensuales, pero no prevé qué día se puede exigir cada pago.

En nuestro país, la costumbre es que los pagos mensuales en este tipo de operaciones se realicen durante los primeros días del mes natural siguiente, y no olvidemos que la costumbre, puede ser fuente del derecho, a tenor de lo recogido en el artículo 1 del Código Civil:

"Artículo 1.

1. Las fuentes del ordenamiento jurídico español son la ley, la costumbre y los principios generales del derecho.

2. Carecerán de validez las disposiciones que contradigan otra de rango superior.

3. La costumbre sólo regirá en defecto de ley aplicable, siempre que no sea contraria a la moral o al orden público, y que resulte probada".

Por lo que, sabiendo que los pagos se realizan una vez terminado el servicio prestado en cada mes natural y ante la indeterminación del plazo (normalmente de días) que tiene el contratista para exigirlos, entendemos que el devengo se entendería producido el primer día del mes natural siguiente al que se ha prestado el servicio, teniendo de plazo para la expedición de la factura, hasta el día 16 del mes siguiente al del devengo, en cumplimiento de lo establecido en el citado artículo 11 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. Pues no olvidemos, como veremos en el siguiente punto, que el devengo de cualquier impuesto coincide con un momento concreto, un día determinado, no con un período o lapso de tiempo.

Exponemos esta conclusión con un ejemplo: si el servicio de mantenimiento, conservación y mejora ha sido prestado durante todo el mes de diciembre del año 2019, el día 1 de enero del año 2020 se produce el devengo del IGIC correspondiente a ese servicio, pudiendo el contratista prestador del mismo, expedir la factura hasta el día 16 de febrero de 2020, con la consiguiente repercusión del impuesto.

En este sentido, recuérdese que el destinatario de las operaciones no está obligado a soportar la repercusión del IGIC con anterioridad al momento del devengo del impuesto (artículo 20.Uno.5 de la Ley 20/1991) y que la repercusión se produce en el momento de expedir y entregar la factura correspondiente (artículo 20.Uno.3 de la Ley 20/1991), teniendo el plazo de un año para efectuar la repercusión (artículo 20.Uno.4 de la Ley 20/1991); de ahí que la factura que debe expedir el sujeto pasivo contratista a otro empresario o profesional (en este caso, la Administración Local), deberá hacerse dentro del plazo comprendido entre la fecha de devengo del impuesto, y el día 16 del mes siguiente a aquél en el que se haya producido dicho devengo.

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

Uno. La repercusión del Impuesto se ajustará a los siguientes requisitos:
(...)
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.
5. El destinatario de la operación gravada por el Impuesto General Indirecto Canario no estará obligado a soportar la repercusión del mismo con anterioridad al momento del devengo de dicho impuesto".

QUINTO.- El artículo 21.1 de la ya citada Ley General Tributaria, establece, con carácter general que el devengo de cualquier impuesto *"es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal"*, disponiendo en su párrafo 2º que,

> *"La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa".*

En este sentido, y con carácter especial para el IGIC, el artículo 51 de la Ley 4/2012, al regular uno de los elementos de la obligación tributaria, como es el tipo de gravamen, expresamente señala que

> *"El tipo de gravamen aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo".*

Por tanto, sabiendo ya cuál es el momento del devengo del IGIC en el contrato objeto de esta consulta, en los términos expuestos en el apartado CUARTO anterior, resta, para finalizar, determinar el tipo de gravamen aplicable, teniendo en cuenta las modificaciones introducidas a la Ley 4/2012 por la disposición final sexta de la Ley 19/2019, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2020.

El servicio de mantenimiento, conservación y mejora objeto del contrato, no se encuentra incluido en ninguno de los supuestos para la aplicación de los tipos reducidos o incrementados previstos en la Ley 4/2012, por lo que el tipo de gravamen aplicable será el general, de conformidad con su artículo 51.1.c); Este tipo de gravamen que durante el año 2019 ha sido el 6,5 por ciento, desde el 1 de enero de 2020 y vigencia indefinida, el tipo general ha pasado a ser el 7 por ciento.

SEXTO.- Conforme a todo lo expuesto, se reitera las conclusiones manifestadas en la consulta 2017 de 14 de mayo de 2020, reproduciendo a continuación su contenido:

- El contrato de conservación, mantenimiento y mejora suscrito, tiene la consideración de contrato de tracto sucesivo, estando obligado el deudor contratante a prestar sus servicios periódicamente, durante los años de vigencia del contrato, y siendo estos actos iguales y repetidos en este tiempo.

-El devengo del IGIC derivado de la prestación de este servicio, se produce, no cuando se finalice el contrato y se tengan por efectuados los servicios, sino, en los diferentes momentos en los que sea exigible la parte del precio que haya de ir abonándose, tal y como señala el artículo 18.Uno.6º de la Ley 20/1991.

- Se desprende de la consulta que se realizan pagos parciales mensuales, si bien no está claro el día de su exigibilidad estipulado en el contrato, se presume su existencia atendiendo a la realidad social, económica y administrativa, en la que se enmarca el contrato. Se entiende así

que el precio parcial del contrato sería exigible el primer día de cada mes natural siguiente al mes en que se haya prestado el servicio, situando en ese momento el devengo del IGIC, independientemente del momento en el que se presente realmente la factura, la cual ha de expedirse hasta el día 16 del mes siguiente al devengo.

-Siendo el tipo de gravamen aplicable a este contrato, el general regulado en el artículo 51 de la Ley 4/2012, será la fecha del devengo del IGIC la que determinará el porcentaje vigente en cada momento, y que, desde el 1 de enero de 2020, es el 7 por ciento.

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, 27 de mayo de 2020

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García