Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1911 (07/11/18)

EL CRITERIO RELATIVO AL ARTÍCULO 22.4 DE LA LEY 20/1991 CONTENIDO EN ESTA CONSULTA HA SIDO MODIFICADO POR LA CONSULTA Nº 2095 DE 28/12/2021

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 20.Uno.2 Ley 20/1991 Art. 22.4 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

Como consecuencia de la declaración de nulidad absoluta de la prórroga tácita de un contrato de servicios, y en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 35.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre (en lo sucesivo, TRLCSP), una corporación local ha de abonar al contratista, como compensación, el valor de las prestaciones de servicios recibidas entre la fecha de finalización legal del contrato y la de declaración de nulidad del mismo. Consulta el tratamiento en el IGIC de esa compensación.

Por otra parte, señala que al amparo de lo dispuesto en el artículo 35.3 del TRLCSP, y para evitar un grave trastorno al servicio público, se acordó la continuación de los efectos del contrato. Consulta el régimen tributario de estas prestaciones de servicios en el ámbito del Impuesto.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

1º.- La devolución del valor de las prestaciones de servicios recibidas del contratista en el período que media entre la fecha de finalización del contrato administrativo y la de la declaración de nulidad de la prórroga tácita del mismo, por parte de la corporación local consultante, no tiene la consideración de contraprestación a los efectos que prevé el artículo 22.1 de la Ley 20/1991, por lo que carece de incidencia en el ámbito del IGIC. El soporte documental para el pago de dicha devolución (o compensación) será la resolución administrativa por la que se declaró la nulidad, sin que el contratista esté obligado a emitir factura como justificante de exigencia de dicha compensación.

2º.- Los servicios prestados por el contratista al amparo de lo dispuesto en el artículo 35.3 del TRLCSP, una vez acordada la nulidad de la prórroga tácita del contrato, constituyen operaciones sujetas a IGIC, pesando sobre aquél el deber de repercusión del Impuesto en los términos que prevé el artículo 20.Uno.2 de la Ley 20/1991.

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 51 00 / FAX (922) 92 23 81

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Como consecuencia de la declaración de nulidad absoluta de la prórroga tácita de un contrato de servicios, y en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 35.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre (en lo sucesivo, TRLCSP), una corporación local ha de abonar al contratista, como compensación, el valor de las prestaciones de servicios recibidas entre la fecha de finalización legal del contrato y la de declaración de nulidad del mismo. Consulta el tratamiento en el IGIC de esa compensación.

Por otra parte, señala que al amparo de lo dispuesto en el artículo 35.3 del TRLCSP, y para evitar un grave trastorno al servicio público, se acordó la continuación de los efectos del contrato. Consulta asimismo el régimen tributario de estas prestaciones de servicios en el ámbito del Impuesto.

SEGUNDO.- El artículo 22 de la Ley 20/1991, que establece la regla general para la determinación de la base imponible del IGIC en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios, en su número 4, dispone:

> *"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."*

En el supuesto planteado por la corporación local consultante, la nulidad, mediante resolución administrativa firme, de la prórroga tácita del contrato supone dejar totalmente sin efecto las prestaciones de servicios efectuadas por el contratista desde la fecha pactada de finalización del contrato y hasta la fecha de la declaración administrativa de nulidad del mismo. Desde la óptica del IGIC, ello implica la obligación de modificación, por parte del contratista, de la base imponible de las operaciones gravadas, debiendo aquél rectificar las facturas emitidas, de acuerdo con el artículo 15.2 del Reglamento por el que se establecen las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, que señala:

> *"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* [sobre el Valor Añadido]*, dan lugar a la modificación de la base*

imponible.
No obstante, cuando la modificación de la base imponible sea consecuencia de la devolución de mercancías o de envases y embalajes que se realicen con ocasión de un posterior suministro que tenga el mismo destinatario y por la operación en la que se entregaron se hubiese expedido factura, no será necesaria la expedición de una factura rectificativa, sino que se podrá practicar la rectificación en la factura que se expida por dicho suministro, restando el importe de las mercancías o de los envases y embalajes devueltos del importe de dicha operación posterior. La rectificación se podrá realizar de este modo siempre que el tipo impositivo aplicable a todas las operaciones sea el mismo, con independencia de que su resultado sea positivo o negativo."

(En aplicación de la disposición adicional segunda del citado Reglamento, la anterior referencia al artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido debe entenderse hecha al artículo 22 de la Ley 20/1991.)

El artículo 35 del 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), de aplicación al supuesto de hecho que nos ocupa, dispone:

"1. La declaración de nulidad de los actos preparatorios del contrato o de la adjudicación, cuando sea firme, llevará en todo caso consigo la del mismo contrato, que entrará en fase de liquidación, debiendo restituirse las partes recíprocamente las cosas que hubiesen recibido en virtud del mismo y si esto no fuese posible se devolverá su valor. La parte que resulte culpable deberá indemnizar a la contraria de los daños y perjuicios que haya sufrido.

2. La nulidad de los actos que no sean preparatorios sólo afectará a éstos y sus consecuencias.

3. Si la declaración administrativa de nulidad de un contrato produjese un grave trastorno al servicio público, podrá disponerse en el mismo acuerdo la continuación de los efectos de aquél y bajo sus mismas cláusulas, hasta que se adopten las medidas urgentes para evitar el perjuicio."

La compensación del valor que el ente público consultante está obligado a realizar en cumplimiento del precepto que acabamos de transcribir no tiene incidencia alguna en el IGIC porque no constituye contraprestación de una operación gravada por el Impuesto, es decir, no estamos ante una operación realizada en desarrollo de la actividad empresarial o profesional del contratista, sino que deriva precisamente de la nulidad de un contrato. No cabe, por tanto, que el contratista esté obligado a emitir factura como documento justificativo de la deuda del ente público consultante, tal y como resulta del artículo 1 del Reglamento de facturación, *a contrario sensu*:

Artículo 1. Obligación de expedir, entregar y conservar justificantes de las operaciones.

Los empresarios o profesionales están obligados a expedir y entregar, en su caso, factura u otros justificantes por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, así como a conservar copia o matriz de aquellos. Igualmente, están obligados a conservar las facturas u otros justificantes recibidos de otros empresarios o profesionales por las operaciones de las que sean destinatarios y que se efectúen en desarrollo de la citada actividad.

Asimismo, otras personas y entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales están obligadas a expedir y conservar factura u otros justificantes de las operaciones que realicen en los términos establecidos en este Reglamento.

El documento justificativo para el abono de la devolución del valor a que hace referencia el artículo 35.1 es precisamente la propia resolución administrativa por la que se acuerda la nulidad de la prórroga tácita del contrato.

En lo que respecta a las prestaciones de servicios realizadas por el contratista al amparo de lo dispuesto en el artículo 35.3 del TRLCSP, es decir, una vez declarada la nulidad de la prórroga tácita del contrato y a efectos de evitar un grave trastorno al servicio público, están sujetas a IGIC, debiendo aquél repercutir el Impuesto en las facturas que sí deberá emitir a la entidad consultante, con arreglo a lo establecido en el artículo 20.Uno.2 de la Ley 20/1991:

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

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

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

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

1º.- La devolución del valor de las prestaciones de servicios recibidas del contratista en el período que media entre la fecha de finalización del contrato administrativo y la de la declaración de nulidad de la prórroga tácita del mismo, por parte de la corporación local consultante, no tiene la consideración de contraprestación a los efectos que prevé el artículo 22.1 de la Ley 20/1991, por lo que carece de incidencia en el ámbito del IGIC. El soporte documental para el pago de dicha devolución (o compensación) será la resolución administrativa por la que se declaró la nulidad, sin que el contratista esté obligado a emitir factura como justificante de exigencia de dicha compensación.

2º.- Los servicios prestados por el contratista al amparo de lo dispuesto en el artículo 35.3 del TRLCSP, una vez acordada la nulidad de la prórroga tácita del contrato, constituyen operaciones sujetas a IGIC, pesando sobre aquél el deber de repercusión del Impuesto en los términos que prevé el artículo 20.Uno.2 de la Ley 20/1991.

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, 7 de noviembre de 2018

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Javier Armas González