CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1696 (01/12/14)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 22.4 Ley 20/1991 Art. 20.Dos.1 Ley 20/1991 Art. 50.4 Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

El órgano de control interno consultante expone que se suscribió en su día por parte de un ente público un contrato de consultoría y asistencia técnica de una obra. Una vez finalizada la obra y los servicios citados, se efectúa una revisión de precio del contrato de servicio emitiéndose una única factura donde consta una repercusión del tipo general del 7 por 100. La revisión de precio efectuada en el año 2013 incluye honorarios relativos a servicios realizados desde el año 2007 hasta el día 1 de julio de 2012 (en las facturas emitidas constan una repercusión del 5 por 100), y honorarios relativos a servicios prestados con posterioridad a dicha fecha (en las facturas emitidas constan una repercusión del 7 por 100).

Se consulta si resulta correcta la aplicación del tipo general del 7 por ciento a la revisión del precio.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La revisión de precio en los términos establecidos en la regulación de los contratos del sector público implica la modificación de la base imponible, con independencia del momento de realización de la operación. Por tanto, cabe la modificación en el año 2013 de la base imponible de servicios prestados en el año 2007.

- La modificación de la base imponible como consecuencia de la alteración del precio después de realizada la operación, implica, tratándose de una operación sujeta y no exenta al IGIC, la obligación de rectificar al alza o a la baja la cuota repercutida, con independencia de la fecha del devengo del Impuesto.

- En una factura rectificativa debe aplicarse el tipo impositivo vigente en el momento del devengo del IGIC y no el tipo impositivo vigente en el momento de emisión de la factura rectificativa. De esta forma, en una factura que recoja la rectificación de facturas correspondientes a servicios sujetos al tipo general prestados con anterioridad al día 1 de julio de 2012 y de facturas correspondiente a servicios prestados desde esta fecha y también sujetos al tipo general, deberá aplicar el tipo del 5 por ciento respecto a los servicios prestados con anterioridad al día 1 de julio de 2012 y el tipo del 7 por ciento a los servicios prestados desde la citada fecha.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, 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 Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- El órgano de control interno consultante expone que se suscribió en su día por parte de un ente público un contrato de consultoría y asistencia técnica de una obra. Una vez finalizada la obra y los servicios citados, se efectúa una revisión de precio del contrato de servicio emitiéndose una única factura donde consta una repercusión del tipo general del 7 por 100. La revisión de precio efectuada en el año 2013 incluye honorarios relativos a servicios realizados desde el año 2007 hasta el día 1 de julio de 2012 (en las facturas emitidas constan una repercusión del 5 por 100), y honorarios relativos a servicios prestados con posterioridad a dicha fecha (en las facturas emitidas constan una repercusión del 7 por 100).

Se consulta si resulta correcta la aplicación del tipo general del 7 por ciento a la revisión del precio.

SEGUNDO.- El artículo 27 de la Ley 20/1991, regulador de los tipos impositivos del IGIC y vigente hasta el día 30 de junio de 2012, disponía en su número 3 lo siguiente:

"3. El tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo."

El artículo 50 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), regulador de los tipos de gravamen del IGIC y vigente desde el día 1 de julio de 2012, dispone en su apartado 4 lo siguiente:

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

Conforme a lo expuesto, el tipo impositivo aplicable a la prestación de servicio de consultoría y asistencia técnica de una obra será el vigente en el momento del devengo del IGIC. La regla general del devengo de las prestaciones de servicios, hasta el día 27 de diciembre de 2012, se encontraba regulada en el artículo 18.1.b) de la Ley 20/1991, y, desde el día 28 de diciembre de 2012, se encuentra regulada en el artículo 18.Uno.2º del mismo cuerpo legal.

El tipo impositivo exigible a una prestación de servicio de consultoría y asistencia técnica de una obra es el tipo general, de acuerdo a lo previsto, hasta el día 30 de junio de 2012, en el artículo 27.1.4º de la Ley 20/1991, y, desde el día 1 de julio de 2012, en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012.

Por otra parte, hasta el día 30 de junio de 2012 el tipo general fue el 5 por cien (Disposición adicional octava.Uno.3 de la Ley 20/1991) y desde el día 1 de julio de 2012 es el 7 por cien (artículo 51.1.d) Ley 4/2012).

Se señala en el escrito de petición de emisión de consulta que *"Durante el período 2007-2013, se emiten facturas con honorarios con su correspondiente IGIC (5% hasta junio de 2012 y 7% a partir de julio de 2012). Una vez finalizada la obra y los servicios de consultoría, se procede a realizar en abril de 2013 una revisión de precio del contrato de servicios. La factura por revisión de precios se emite aplicando un 7% de IGIC."*

Se desprende de lo expuesto que se han devengado cuotas del IGIC respecto a servicios prestados con anterioridad al día 1 de julio de 2012, sujetas al tipo general del 5 por cien, y con posterioridad sujetas al tipo general del 7 por cien. Derivado de todo ello, la factura rectificativa emitida es incorrecta.

TERCERO.- Aunque no haya sido objeto de consulta, resulta necesario analizar si es posible emitir una factura rectificativa en el año 2013 incluyendo cuotas del IGIC relativas a servicios de consultoría asistencia técnica de una obra prestados en el año 2007.

La respuesta es afirmativa en el supuesto objeto de consulta.

La revisión de precio en los términos establecidos en el Capítulo II del Titulo III del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público aprobado por el artículo único del Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, respecto a una operación sujeta al IGIC, implica una modificación de la base imponible en los términos establecidos en el artículo 22.4 de la Ley 20/1991 que dispone lo 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."*

Comprobamos que este precepto no establece, a distinción de otros supuestos de modificación de la base imponible (por ejemplo, los previstos en los números 6 y 7 del artículo 22 de la Ley 20/1991) ningún límite temporal a la modificación de la base imponible por las causas previstas en el mismo.

La modificación de la base imponible conlleva la obligación de rectificar la cuota repercutida, obviamente respecto a operaciones sujetas y no exentas al IGIC y que no resulte aplicable el tipo cero. En este sentido, el artículo 20.Dos.1 de la Ley 20/1991 dispone:

> "*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."*

Comprobamos que el segundo párrafo del artículo 20.Dos.1 de la Ley 20/1991 distingue dos situaciones:

a) Rectificación de la repercusión por causas ajenas a la modificación de la base imponible.

La rectificación no cabe efectuarse si ha transcurrido cuatro años desde el momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación.

b) Rectificación de la repercusión como consecuencia de una modificación de la base imponible.

La rectificación no cabe efectuarse si ha transcurrido cuatro años desde el momento en que se produjeron las circunstancias para la modificación de la base imponible (en el supuesto que nos ocupa, cuatro años desde la revisión de precios).

En definitiva, nada impide que en una revisión de precio en el año 2013 suponga la modificación de la base imponible de un servicio prestado en el año 2007.

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

- La revisión de precio en los términos establecidos en la regulación de los contratos del sector público implica la modificación de la base imponible, con independencia del momento de realización de la operación. Por tanto, cabe la modificación en el año 2013 de la base imponible de servicios prestados en el año 2007.

- La modificación de la base imponible como consecuencia de la alteración del precio después de realizada la operación, implica, tratándose de una operación sujeta y no exenta al IGIC, la obligación de rectificar al alza o a la baja la cuota repercutida, con independencia de la fecha del devengo del Impuesto.

- En una factura rectificativa debe aplicarse el tipo impositivo vigente en el momento del devengo del IGIC y no el tipo impositivo vigente en el momento de emisión de la factura rectificativa. De esta forma, en una factura que recoja la rectificación de facturas correspondientes a servicios sujetos al tipo general prestados con anterioridad al día 1 de julio de 2012 y de facturas correspondiente a servicios prestados desde esta fecha y también sujetos al tipo general, deberá aplicar el tipo del 5 por ciento respecto a los servicios prestados con anterioridad al día 1 de julio de 2012 y el tipo del 7 por ciento a los servicios prestados desde la citada fecha.

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, 1 de diciembre de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván