Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA DE APLICACIÓN:** Art. 18.1.e) y f) Ley 20/1991 Art. 22.2.b) Ley 20/1991 Art. 59.1.b) Ley 20/1991 Anexo I.2.1º Ley 20/1991 Art. 48.2.3º Real Decreto 2538/1994 Art. 49.5.5º Real Decreto 2538/1994 Art. 29.2 del Decreto 182/1992 Art. 4.1.d) Real Decreto 1496/2003

CUESTIÓN PLANTEADA: La entidad consultante, operadora del tranvía, realiza diversas consultas relativas a la base imponible en las prestaciones de servicios de transporte y el devengo del IGIC como consecuencia de dicha prestación de servicios.

CONTESTACIÓN VINCULANTE: 1) Que el destinatario de las prestaciones de servicio de transporte terrestre objeto de la consulta es el usuario adquirente de los distintos títulos de transporte del tranvía.

2) Que el momento del devengo del IGIC se producirá con la venta del título de transporte por parte de la operadora del tranvía o de la guagua

3) Que la base imponible de la prestación del servicio de transporte está formada por el precio satisfecho por el usuario y la subvención vinculada directamente a dicho precio otorgada por el Cabildo Insular, y en los casos en que la subvención alcance la totalidad de la contraprestación, la base está constituida por el importe de la subvención.

4) Que la base imponible y cuota tributaria definitivas de la totalidad de las operaciones se obtendrán de la suma de los importes satisfechos por los usuarios en las adquisiciones de títulos de transporte emitidos por la operadora del tranvía y de la cuantía de la subvención vinculada al precio otorgada por el Cabildo.

5) Que el operador del tranvía podrá incluir la mención “IGIC incluido” en los billetes que emita, como documentos sustitutivos de la factura. Tanto en los billetes individuales, como en los bonos mensuales o en los de colectivos especiales.

Visto el escrito presentado en esta Consejería de Economía y Hacienda por , 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.- Con el fin de que los usuarios dispongan de un servicio de transportes más cómodo, económico y eficaz, la Administración pública competente en materia de transportes ha acordado con los dos operadores de transportes de la Isla de Tenerife (operadores de tranvía y guagua) que los títulos de transporte que los usuarios adquieran a cualquiera de dichos operadores puedan ser utilizados indistintamente en el tranvía o en la guagua; los usuarios podrán adquirir determinados títulos de transporte al operador del tranvía, a través de sus máquinas expendedoras, podrán ser utilizados tanto para los desplazamientos en el tranvía como en las guaguas del operador de las guaguas, y viceversa.

Asimismo, en el acuerdo con la Administración pública competente en materia de transportes, se establece que, con independencia de las cantidades que los operadores pudieran recaudar a través de la venta de estos títulos de transporte o de que los títulos vendidos se utilicen en el medio de transporte propio de cada operador o no, el importe que el operador del tranvía va a percibir por cada viaje (cancelación) utilizando alguno de estos títulos (propios o del operador de las guaguas) va a ser de 1,10 €, IGIC incluido. Sin embargo, según se señala a continuación, las cantidades que van a pagar los usuarios por los títulos de transporte serán inferiores a dicha cifra o incluso no se deberá abonar cantidad alguna.

Los distintos títulos que emitirá el operador del tranvía y que permitirán utilizar el transporte público indistintamente en el tranvía o la guagua serán los siguientes (se entiende que el IGIC está incluido en el precio).

TIPO DE BILLETE	Precio a pagar por el usuario	Precio por viaje realizado	Precio pagado con Cabildo c/ cancelación	A percibir mediante subvención
Bono mensual (permite viajar durante 1 mes sin límite de cancelaciones)	40,00	No hay límite	1,10	En función de las cancelaciones
Bono vía	12,00 ó 30,00	0,85	1,10	En función de las cancelaciones
Bonos familias numerosas y estudiantes	10,00 ó 20,00	0,60	1,10	En función de las cancelaciones
> 65 años y discapacitados	0,00	0,00	1,10	1,10
Trasbordo (entre operadores) área interurbana	0,00	0,00	1,10	1,10

La operativa que se va a seguir será la de liquidaciones mensuales, esto es, cada mes el operador del tranvía informará al Cabildo de las cancelaciones que se han realizado en el tranvía, así como del importe de la recaudación por la venta de los títulos de

transporte. En caso de que el número de cancelaciones multiplicado por el importe pactado por cada una (1,10 €) supere las cantidades recaudadas, el Cabildo abonara la diferencia. Si la situación es a la inversa las cantidades recaudadas en exceso se compensarán con liquidaciones posteriores.

Es necesario señalar que en la práctica no es posible llevar un control individualizado de qué títulos se cancelan en uno u otro medio de transporte, es decir, el operador del tranvía no tiene la capacidad de conocer de manera individualizada aquellos títulos que ha emitido y han sido utilizados en el tranvía, o bien si las cancelaciones se han producido con títulos de transporte del operador de la guagua.

Así, si el operador del tranvía, ha vendido en el mes X (las cantidades comentadas son con IGIC incluido):

10 Bono vía de 12 €: 10 x 12 = 120 €.

10 Bono vía de 30 €: 10 x 30 = 300 €.

10 Bono mensual: 10 x 40 = 400 €

Total recaudación = 820 €

Las cancelaciones que se han realizado han sido de 500: total cancelaciones 1.000 x 1,10 € = 1.100€.

El saldo a abonar por parte del Cabildo con el fin de compensar el déficit de facturación sería de 1.100 € - 820 € = 280 €.

En resumen, la operativa de la sociedad sería la que se detalla a continuación:

- El operador del tranvía prestará un servicio de transporte a los usuarios con sus propios medios materiales y humanos.
- Algunos de los títulos de transporte emitidos por el operador del tranvía se podrán utilizar tanto en el tranvía como en la guagua. Asimismo, algunos títulos emitidos por el operador de la guagua dan derecho a ser utilizados en ambos medios de transporte.
- Por dicho servicio de transporte, se ha pactado con el Cabildo un precio por cancelación de 1,10 € (IGIC incluido). Sin embargo, el coste para el usuario será inferior, e incluso en algunos casos no les supondrá coste alguno (trasbordos ó mayores de 65 años y discapacitados).
- Mensualmente se realizarán liquidaciones donde el Cabildo abonará a MTSA la diferencia que pudiera existir a favor de la sociedad entre las cantidades recaudadas por la venta de estos títulos transporte y las cancelaciones efectivamente realizadas en ese periodo de tiempo. En caso de que el saldo fuese a favor del Cabildo (se ha recaudado un importe superior al de cancelaciones realizadas), éste se compensará con la liquidación del mes posterior o el mes en que haya un saldo suficiente a favor del operador del tranvía.

Por otra parte el consultante manifiesta:

Que tal y como se ha expuesto, el operador del tranvía presta el servicio de transporte directamente al usuario, utilizando sus propios medios materiales y humanos, y es el responsable del buen funcionamiento del servicio, y de las posibles reclamaciones que se puedan plantear por parte de los usuarios. Sin embargo, las cantidades que la

sociedad percibe por prestar el servicio en los supuestos planteados en la presente consulta, se abonan en parte por los usuarios y en parte por el Cabildo, hasta llegar al importe establecido en el acuerdo como precio por cada cancelación.

Por eso, la sociedad considera que sería correcto entender que el usuario, al ser el destinatario del servicio, es el sujeto a quien debe repercutirse el impuesto, puesto que es la persona para quien MTSA realiza la operación gravada, todo ello con independencia de que sean estos destinatarios quienes abonan la totalidad del servicio o no. Es decir, si el usuario, como persona para quien se realiza el servicio, paga una parte del mismo y el resto es abonado por el Cabildo, la repercusión debe ir únicamente dirigida al usuario, sin que en las cantidades que abona el Cabildo se deba hacer constancia de cuota alguna de IGIC repercutido, en la medida que este ente público no es destinatario de la operación, aunque sea quien asume el pago de parte de dicho servicio con el fin de compensar a los usuarios.

Por ello, esta parte consulta si sería correcto considerar que el impuesto deberá repercutirse en su totalidad al usuario y, por las cantidades que el Cabildo abone en concepto de compensación del servicio, no estaríamos ante una operación sujeta al impuesto, en la medida que el operador del tranvía no presta al Cabildo ningún servicio, por lo que no cabría repercutirlo.

Con respecto al devengo y repercusión de IGIC, la consultante precisa:

Tal y como se ha señalado anteriormente, a través de las máquinas expendedoras, propiedad del operador del tranvía, se podrán adquirir los distintos títulos para la utilización del servicio de transporte (tanto tranvía como guagua). Asimismo, la utilización del servicio no tiene porqué ser inmediata, en el sentido de que un usuario puede adquirir un título (por ejemplo bono familia numerosa) y no utilizar el transporte hasta tres días después, incluso puede que alguno de dichos títulos no se utilicen nunca en el tranvía, puesto que el usuario los utilice para desplazarse en guagua.

Esta situación de hecho lleva a plantear tanto el momento del devengo como el de la repercusión, teniendo en consideración que podrían generarse las siguientes situaciones:

a) Venta a través de las máquinas expendedoras de títulos transporte cuya utilización podría ser:

a. En el tranvía (se cobra al usuario y se presta el servicio),

b. En la guagua (se cobra al usuario pero no se presta el servicio).

c. Indistintamente en el tranvía y la guagua (se cobra al usuario pero el servicio no se presta en su totalidad)

b) Venta de títulos por el operador del tranvía, que son utilizados en el tranvía en su totalidad o parcialmente (se presta el servicio pero no se cobra al usuario).

Asimismo, tal y como se señalaba anteriormente, por el servicio que presta a cada uno de los usuarios que utilizan el tranvía con dichos títulos o los vendidos por el operador de la guagua, el operador del tranvía va a percibir una cantidad ya estipulada de 1,10 € (IGIC incluido), esto es, por cada hecho imponible (servicio de transporte) la sociedad va a recibir la contraprestación acordada con el Cabildo, bien vía recaudación por venta de billetes, bien siendo compensado por el Cabildo, con independencia de que los títulos que han habilitado al usuario ha utilizar el tranvía los haya emitido el operador del tranvía o no, o el importe pagado por el usuario sea inferior al pactado o no abone cantidad alguna.

En relación con lo anteriormente señalado, la sociedad consulta si sería correcto considerar que el devengo del IGIC se produciría tal y como se señala a continuación:

1 Por la emisión de los títulos de transporte: nos encontraríamos ante un pago anticipado conforme al artículo 18.1 f) de la Ley 20/1991, por un futuro hecho imponible que será el servicio de transporte. Es en el momento en que se realiza el pago anticipado cuando el operador del tranvía debería repercutir el impuesto al usuario por las cantidades efectivamente pagadas por el mismo. Aquellos usuarios que con posterioridad utilicen el tranvía, momento en que se produce el hecho imponible, ya habrían abonado parte del servicio. El resto se lo abonará el Cabildo en la liquidación mensual.

2 Por la prestación el servicio de transporte: se pueden dar dos escenarios:

a. en el caso de usuarios que han adquirido al operador del tranvía el título transporte: la sociedad ya se les habría repercutido el IGIC en el pago anticipado que realizaron en el momento de adquirir el título transporte. En estos supuestos no habría devengo o repercusión, pues el impuesto se devengo y repercutió anticipadamente.

b. En el supuesto de que los usuarios no han adquirido a la sociedad el título de transporte: en este caso se entiende que el devengo se produce en el momento en que se presta el servicio. Por lo que, al ser el usuario el destinatario del mismo, la repercusión debería ir dirigida al éste, aunque sea el Cabildo quien finalmente pague total o parcialmente dicho servicio.

3. Base imponible de los títulos de transporte

De acuerdo con los hechos señalados anteriormente, el servicio de transporte que va a prestar el operador del tranvía a los usuarios que adquieran los títulos transporte señalados anteriormente o bien los adquieran al operador de la guagua y se utilicen en el tranvía, tiene un precio acordado con el Cabildo de 1,10€, IGIC incluido, por cada cancelación que se realice, con independencia de a qué operador se ha adquirido el título de transporte, así como del importe que efectivamente haya podido pagar el usuario (hay supuestos en los que los usuarios tendrán derecho a utilizar el servicio de manera gratuita), puesto que las cantidades que no se perciban de la recaudación directa a los usuarios serán compensadas por el Cabildo.

En este sentido, la sociedad entiende que la base imponible estaría compuesta por dos magnitudes, por un lado los importes pagados por los usuarios y por otro como compensación a dichos usuarios para no pagar el precio total del servicio las cantidades abonadas por el Cabildo que tendrían la consideración de subvenciones vinculadas al precio.

La sociedad entiende que se deberían considerar dos situaciones en las que debería de analizarse la base imponible:

a) Base imponible cuando emite un título, abonando el usuario anticipadamente parte de la contra prestación.

En este supuesto, la sociedad considera que, al encontrarnos ante pagos anticipados de un futuro servicio de transporte, la base imponible estaría constituida por las cantidades efectivamente pagadas por el usuario, es decir, si un usuario ha adquirido un bono de 10 € (IGIC incluido) la base imponible ascendería a 9,80€, siendo el IGIC repercutido de 0,20€.

En este sentido la sociedad consulta si sería correcto entender que en los pagos anticipados la base imponible sería la señalada a continuación:

TIPO DE BILLETE (PAGO ANTICIPADO)	Precio a pagar por el	Precio pactado con Cabildo c/	Base imponible	IGIC 2%	A percibir como subvención

	usuario	cancelación			c/cancelación
Bono mensual	40,00		39,22	0,78	En función de las cancelaciones
Bono vía	12,00 ó 30,00	1,10	11,76 ó 29,41	0,24 ó 0,59	En función de las cancelaciones
Bonos familia numerosa y estudiantes	10,00 ó 20,00	1,10	9,80 ó 19,61	0,20 ó 0,39	En función de las cancelaciones

b) Base imponible sobre el importe efectivo del servicio: esta cantidad se correspondería con el importe total de la contraprestación, esto es, 1,10 € - el IGIC, con independencia de quien abone dicho importe. Es decir, en el caso de que al usuario le cueste un viaje 0,85 € IGIC incluido, como el Cabildo le va a abonar la diferencia hasta 1,10 €, IGIC incluido, la base imponible sería de 1,10€- IGIC, esto es 1,08 €.

En este sentido la sociedad consulta si sería correcto considerar la siguiente base imponible de las operaciones que señalan a continuación:

TIPO DE CANCELACIÓN	Precio a pagar	Precio pactado con Cabildo c/ cancelación	Base imponible	IGIC 2 %	A percibir como subvención c/ cancelación
> 65 años y discapacitados	0,00	1,10	1,08	0,02	1,10
Billete adquirido a Operador guagua	0,00	1,10	1,08	0,02	1,10
Trasbordo (entre guagua y tranvía)	0,00	1,10	1,08	0,02	1,10

Así, el importe de IGIC que la sociedad debería de liquidar trimestralmente ante la Administración se correspondería el IGIC repercutido sobre la suma de las siguientes cantidades:

- Los pagos anticipados realizados por los usuarios cuando adquieren cualquier tipo de billete.
- El importe a abonar por el Cabildo en concepto de subvenciones vinculadas al precio y que se correspondería con a la diferencia entre el importe total de cancelaciones realizadas en ese periodo y las cantidades recaudadas directamente por la venta de billetes.

Conforme a lo expuesto, se realizan las siguientes consultas:

1. Si sobre la base de lo expuesto, son correctas las afirmaciones señaladas en el último párrafo del punto 1 de la consulta, en relación con el destinatario de las operaciones.

2. Si para los casos señalados en el punto 2 de la consulta, son correcta las conclusiones señaladas en los apartados 12 y 2 o si bien debe considerarse otro criterio a la hora de determinar el momento del devengo y repercusión en relación con las situaciones señaladas.

3. Si es correcta la afirmación señalada por la sociedad consultante en el punto 3 de la consulta en relación con la determinación de la base imponible del IGIC para las diferentes operaciones planteadas, o si debe considerarse otro criterio.

SEGUNDO.- El artículo 4.1 de la Ley 20/1991 define el hecho imponible del IGIC, respecto a las operaciones interiores, en los siguientes términos:

"Están sujetos 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."

A la vista de este artículo, no es difícil coincidir con la doctrina del Derecho Tributario de que el IGIC es un impuesto instantáneo, ya que estos hechos imponibles -los de las operaciones interiores- se agotan en su realización: cada vez que los empresarios o profesionales realizan una entrega de bien o una prestación de servicio, en ese momento se devenga el Impuesto, de modo que hay un impuesto –instantáneo- por cada operación empresarial. A efectos de gestión tributaria, la legislación, no obstante, establece períodos de liquidación, en los que los sujetos pasivos ingresan la cuota global que se corresponda a la suma de todos los impuestos devengados durante ese período.

Junto a esta regla general, la Ley del Impuesto establece algunos criterios particulares de devengo. Uno de ellos es el de las operaciones de tracto sucesivo que viene regulado en la letra e) del artículo 18.1 de la Ley 20/1991. Según este artículo, "*en los arrendamientos de bienes, en los suministros, en la cesión de derechos de autor a través de un contrato editorial sobre ventas efectivamente realizadas y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo, (*el Impuesto se devenga) *en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción*".

No es éste el lugar idóneo para examinar este tipo de operaciones. Desde la perspectiva que aquí interesa, y a efectos, únicamente, de diferenciar estas operaciones de las que son objeto de este contrato, debe señalarse que lo característico de estas operaciones de tracto sucesivo es que el servicio se presta de manera continuada, por lo que la regla general de devengo que hemos señalado (que es la de cuando el servicio se efectúe) no es aplicable a las mismas, al establecer la Ley que el IGIC se devenga en el momento de la exigibilidad del precio que comprenda cada percepción. De este modo, en todas las operaciones de tracto sucesivo, el Impuesto se devenga en cada una de las fechas en que resulten exigibles los pagos estipulados en los contratos. Téngase en cuenta que todos estos contratos llevan una duración mantenida en el tiempo a lo largo del cual se genera una continuidad y sostenimiento de la relación contractual, lo que determina que el devengo del Impuesto coincida con el momento del vencimiento del plazo de pago correspondiente a cada período pactado en el contrato.

Otro criterio de devengo distinto a la regla general es el aplicable a los cobros anticipados. En teoría, esta regla más que un supuesto específico de devengo es una excepción a la regla general; y consiste en que en las operaciones sujetas a gravamen

que originen pagos anticipados anteriores a la realización de los hechos imponibles –entregas de bienes y prestaciones de servicios-, el IGIC se devenga en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos (artículo 18.1.f) de la Ley 20/1991). Así, cualquier anticipo en el pago de la contraprestación que tenga lugar antes de que se realice la entrega o la prestación del servicio, determina el devengo del Impuesto (o, más exactamente, como ha dicho alguna doctrina, su exigibilidad anticipada), si bien sólo por el importe de esos anticipos. De ahí que cuando luego se realice la operación, el IGIC total habrá de minorarse en el importe que corresponda al anticipo.

En el caso presente objeto de consulta, la sociedad manifiesta que "*la utilización del servicio no tiene porqué ser inmediata, en el sentido de que el usuario puede adquirir un título (por ejemplo, bono de familia numerosa) y no utilizar el transporte hasta tres días después, incluso puede que alguno de dichos títulos no se utilicen nunca en el tranvía, puesto que el usuario los utilice para desplazarse en guagua*". Incluso, en los bonos mensuales, el cliente, por un precio único, y a partir del momento de su adquisición, tiene derecho a recibir el servicio de transporte durante un período concreto de tiempo, y la operadora a facilitarlo en virtud de la emisión del título de transporte.

Con todo, debe destacarse que estos bonos mensuales de viaje tienen una duración temporal, y una vez comprados, los bonos son válidos, y pueden utilizarse por quien los posea durante su período de vigencia. Para los billetes únicos, la regla, naturalmente, es la misma, aunque su validez es para un solo viaje, y el sujeto sólo puede utilizarlo en ese único servicio.

En todo caso, al existir en todos estos supuestos, una exigibilidad de la contraprestación antes de la prestación del servicio del transporte, hay que entender que el IGIC se devenga en el momento de la adquisición del bono, ya que en ese instante se produce, efectivamente, el cobro del precio del servicio. Obsérvese que el devengo del IGIC se produce con anterioridad al servicio de transporte, que constituye el hecho imponible del Impuesto, con lo cual, a efectos dogmáticos, se rompe con el concepto clásico de devengo presente en el artículo 21 de la Ley General Tributaria ("el devengo 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")

Cuestión distinta es la que se plantea en relación con la naturaleza de las cantidades abonadas por el Cabildo Insular a la operadora del tranvía a fin de reducir el coste del servicio al usuario final. Como es sabido, el artículo 22.2.b) de la Ley 20/1991 establece que, a la hora de determinar la base imponible del IGIC, ha de incluirse en el concepto de contraprestación las "*subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto…*".

En desarrollo de este precepto, el artículo 48.2.3º del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo del Impuesto General Indirecto Canario y del Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio (en adelante, Reglamento del IGIC), dispone que "*se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones gravadas las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados, cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación*."

Con lo cual es evidente que todos esos importes pagados por el Cabildo Insular a la operadora del tranvía, a efectos del IGIC, tienen la consideración de subvención vinculada directamente al precio, y, por tanto, han de incluirse en el concepto de base imponible de estas prestaciones de servicio de transporte.

Precisamente el artículo 48 del Reglamento del IGIC al definir la base imponible hace referencia al importe total de la contraprestación "procedente del destinatario o de terceras personas", por lo que es claro que esos importes no procedentes del destinatario hay que incluirlos en la base imponible. La Ley y el Reglamento, para determinar el ámbito de la contraprestación, no fijan la base imponible en función de lo que paga el cliente o destinatario del servicio, sino en relación con lo que recibe el sujeto pasivo. Por ello, en el caso que nos ocupa, la base imponible puede ser superior al precio que paga el usuario del transporte, dado que al precio en sí del viaje ha de sumarle estos importes satisfechos por el Cabildo directamente vinculados al precio.

En todo caso, ha de tenerse en cuenta que el tipo aplicable a estas prestaciones de servicio de transportes terrestres, es el reducido del 2 por 100, que viene establecido en el Anexo I.2.1º de la Ley 20/1991.

Por último, ha de señalarse que el artículo 59.1.b) de la Ley 20/1991 establece la obligación de los sujetos pasivos del IGIC de expedir y entregar facturas de las operaciones en las que intervienen, adaptados a las normas generales que regulan el deber de expedir y entregar facturas que incumbe a los empresarios y profesionales. Estas normas, como es sabido, no están contenidas en el Reglamento del IGIC, sino en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1.496/2003, de 28 de noviembre.

No podemos examinar el pormenor de este último Reglamento. Nos conformaremos con señalar que su artículo 4.1.d) contempla la posibilidad de expedir un documento sustitutivo de la factura (tique y copia de éste) en las prestaciones de servicio de transporte de personas y sus equipajes, cuando su importe no exceda de 3.000 euros, IGIC incluido.

Sobre el contenido de estos documentos sustitutivos, la legislación exige que el documento contenga, entre otros datos, la mención al tipo impositivo aplicado o la expresión "IGIC incluido", así como la contraprestación total. Así lo establecen las letras c) y d) del artículo 7 y la Disposición Adicional Segunda, ambos del Reglamento citado, y el artículo 29.2 del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo.

En resumen, es criterio vinculante de este Centro Directivo:

1) Que el destinatario de las prestaciones de servicio de transporte terrestre objeto de la consulta es el usuario adquirente de los distintos títulos de transporte del tranvía.

2) Que el momento del devengo del IGIC se producirá con la venta del título de transporte por parte de la operadora del tranvía o de la guagua

3) Que la base imponible de la prestación del servicio de transporte está formada por el precio satisfecho por el usuario y la subvención vinculada directamente a dicho precio otorgada por el Cabildo Insular, y en los casos en que la subvención alcance la totalidad de la contraprestación, la base está constituida por el importe de la subvención.

4) Que la base imponible y cuota tributaria definitivas de la totalidad de las operaciones se obtendrán de la suma de los importes satisfechos por los usuarios en las adquisiciones de títulos de transporte emitidos por la operadora del tranvía y de la cuantía de la subvención vinculada al precio otorgada por el Cabildo.

5) Que el operador del tranvía podrá incluir la mención "IGIC incluido" en los billetes que emita, como documentos sustitutivos de la factura. Tanto en los billetes individuales, como en los bonos mensuales o en los de colectivos especiales.

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, 21 de enero de 2008
El DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández