Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1936 (30/04/19)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 18.Uno.6º de la Ley 20/1991 Art. 20.Dos.1 de la Ley 20/1991 Art. 51.1.d) de la Ley 4/2012 Art. 59.4 de la Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

Una empresa que presta servicios de alojamiento hotelero expone:

Que en enero de 2019 facturó servicios de alojamiento a clientes con fecha de entrada en los hoteles anterior al 01/01/2019. Que en una misma factura incluyó servicios prestados hasta el 31/12/2018, gravados al tipo de gravamen del 7 por ciento del IGIC, y servicios prestados a partir del 01/01/2019, sometidos al nuevo tipo general del 6,5 por ciento.

Consulta:

- Cómo se deben declarar las cuotas del IGIC repercutido al 7 por ciento en esas facturas con fecha de emisión posterior al 01/01/2019.

- Qué tipo general del Impuesto debe hacerse constar en una factura rectificativa por diferencias de precio a emitir en 2019, pero correspondiente a un servicio prestado con anterioridad al 31/12/2018.

- Si deben declararse como modificación de bases y cuotas (casillas 21 y 22), respectivamente, las cuotas del IGIC al 7 por ciento de facturas rectificativas emitidas con fecha posterior al 01/01/2019.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Puesto que en los servicios de alojamiento hotelero, por tratarse de operaciones de tracto sucesivo, se devenga el IGIC en el momento en que resulta exigible el precio, lo que, según se deduce del escrito de consulta, tiene lugar cuando el cliente abandona el correspondiente establecimiento, es decir, en enero de 2019, cualquiera que sea la fecha en que se haya iniciado la estancia, será de aplicación del tipo general de 6,5 por ciento. Las cuotas del Impuesto devengadas por dichos servicios deberán ser declaradas por la consultante en la autoliquidación correspondiente al primer período de liquidación del presente ejercicio.
- La rectificación de las cuotas repercutidas debe hacerse siempre aplicando el tipo de gravamen vigente en el momento del devengo del Impuesto. Así pues, dado que conforme indica la consultante, el devengo se produjo en 2018, deberá hacerse constar en la factura rectificativa el tipo de gravamen del 7 por ciento. La consiguiente modificación de bases y cuotas deberá ser declarada a través de las casillas 21 y 22 del modelo de autoliquidación del período de liquidación que corresponda.

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.- Un empresa que presta servicios de alojamiento hotelero facturó en enero de 2019 servicios de alojamiento a clientes con fecha de entrada en los hoteles anterior al 01/01/2019. Que en una misma factura incluyó servicios prestados hasta el 31/12/2018, gravados al tipo de gravamen del 7 por ciento del IGIC, y servicios prestados a partir del 01/01/2019, sometidos al nuevo tipo general del 6,5 por ciento.

Consulta:

- Cómo se deben declarar las cuotas del IGIC repercutido al 7 por ciento en esas facturas con fecha de emisión posterior al 01/01/2019.

- Qué tipo general del Impuesto debe hacerse constar en una factura rectificativa por diferencias de precio a emitir en 2019, pero correspondiente a un servicio prestado con anterioridad al 31/12/2018.

- Si deben declararse como modificación de bases y cuotas (casillas 21 y 22), respectivamente, las cuotas del IGIC al 7 por ciento de facturas rectificativas emitidas con fecha posterior al 01/01/2019.

SEGUNDO.- Con efectos desde el 1 de enero de 2019, el tipo general del IGIC, regulado en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), ha pasado del 7 al 6,5 por ciento:

"1. En el Impuesto General Indirecto Canario serán aplicables los siguientes tipos de gravamen:

(...)

d) El tipo general del 6,5 por ciento, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que no se encuentren sometidos a ninguno de los otros tipos impositivos previstos en el presente artículo."

Por otra parte, el artículo 59.4 de la misma Ley dispone:

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

Por todo ello, la entidad mercantil consultante plantea, en primer lugar, cómo ha de proceder a la autoliquidación de las cuotas del IGIC correspondientes a prestaciones de servicios de alojamiento anteriores al 1 de enero de 2019, que entiende sometidas al tipo de gravamen del 7 por ciento, y que ha facturado a sus clientes a lo largo de dicho mes. La cuestión es, sin embargo, cuándo se produce el devengo del Impuesto que grava servicios de alojamiento hotelero en los que, habiéndose iniciado en 2018, la estancia se prolonga más allá del comienzos del 2019.

El contrato de hospedaje es un contrato atípico y de naturaleza compleja, que ha sido definido por la doctrina y la jurisprudencia como un *"contrato de tracto sucesivo en el que se combina arrendamiento de cosas (para la habitación o cuarto), arrendamiento de servicios (para los servicios personales), de obra (para la comida) y depósito, para los efectos que introducen"* (por todas, Sentencia del Tribunal Supremo n.º 614, de fecha 20 de junio de 1995). Siendo así, para determinar el devengo hemos de estar a lo dispuesto en el artículo 18.Uno.6º de la Ley 20/1991, que establece:

> *"Uno. 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.*
>
> *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 período transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.*
>
> *Se exceptúan de lo dispuesto en los párrafos anteriores las operaciones a que se refiere el párrafo segundo del apartado 1º precedente."*

En su virtud, el devengo del IGIC que recae sobre los servicios de alojamiento u hospedaje prestados por la entidad mercantil consultante en 2018 y facturados en enero del presente año se produce en el momento en el que resulta exigible el precio, es decir, según se desprende del escrito de consulta, a la salida del cliente del establecimiento hotelero. Por consiguiente, las cuotas devengadas (a un tipo de gravamen del 6,5 por ciento) deberán ser declaradas por la consultante en la autoliquidación correspondiente al primer período de liquidación de 2019.

En segundo lugar, se consulta cuál es el tipo de gravamen que debe hacerse constar en una factura rectificativa por diferencias de precio, emitida en 2019, pero correspondiente a un servicio prestado con anterioridad al 31/12/2018.

Según el artículo 20.Dos.1 de la Ley 20/1991:

"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."

A este respecto, el artículo 15.2 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, dispone:

"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 (...).

3. La expedición de la factura rectificativa deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirla tenga constancia de las circunstancias que, conforme a los apartados anteriores, obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

4. La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura en la que se haga constar los datos identificativos de la factura rectificada (...).

5. La factura rectificativa deberá cumplir los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7, según proceda.

Cuando lo que se expida sea una factura rectificativa, los datos a los que se refiere el artículo 6.1.f), g) y h) expresarán la rectificación efectuada. En particular, los datos que se regulan en los párrafos f) y h) del citado artículo 6.1 se podrán consignar, bien indicando directamente el importe de la rectificación, con independencia de su signo, bien tal y como queden tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación (...)."

- Las citadas letras f), g) y h) del artículo 6.1 se refieren a "la descripción de las operaciones", "el tipo impositivo" y "la cuota tributaria", respectivamente. En virtud de la disposición adicional segunda del mismo Reglamento, las referencias al Impuesto sobre el Valor Añadido, deben entenderse hechas al IGIC.

El tipo de gravamen que la consultante deberá hacer constar en la factura rectificativa, a tenor de lo dispuesto en el artículo 51.4 de la Ley 4/2012 en relación con el 18.Uno.6º de la Ley 20/1991, transcritos ambos con anterioridad, será del 7 por ciento, por ser el vigente en el momento del devengo de las correspondientes cuotas del IGIC.

Esta modificación de bases y cuotas deberá ser declarada a través de las casillas 21 y 22 del modelo de autoliquidación del período de liquidación que corresponda, tal y como sostiene la consultante.

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

- Puesto que en los servicios de alojamiento hotelero, por tratarse de operaciones de tracto sucesivo, se devenga el IGIC en el momento en que resulta exigible el precio, lo que, según se deduce del escrito de consulta, tiene lugar cuando el cliente abandona el correspondiente establecimiento, es decir, en enero de 2019, cualquiera que sea la fecha en que se haya iniciado la estancia, será de aplicación del tipo general de 6,5 por ciento. Las cuotas del Impuesto devengadas por dichos servicios deberán ser declaradas por la consultante en la autoliquidación correspondiente al primer período de liquidación del presente ejercicio.

- La rectificación de las cuotas repercutidas debe hacerse siempre aplicando el tipo de gravamen vigente en el momento del devengo del Impuesto. Así pues, dado que conforme indica la consultante, el devengo se produjo en 2018, deberá hacerse constar en la factura rectificativa el tipo de gravamen del 7 por ciento. La consiguiente modificación de bases y cuotas deberá ser declarada a través de las casillas 21 y 22 del modelo de autoliquidación del período de liquidación que corresponda.

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, 30 de abril de 2019

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Javier Armas González