CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2095 (28/12/21)

ESTA CONSULTA MODIFICA EL CRITERIO RELATIVO AL ARTÍCULO 22.4 DE LA LEY 20/1991 CONTENIDO EN LA CONSULTA Nº 1911 DE 07/11/2018

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 22.3.a) y 4 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante señala que derivado de un contrato verbal ha prestado servicios de telecomunicaciones a un Ayuntamiento habiendo emitido varias facturas por un importe total de 3.210 euros, correspondiendo 3.000 a la contraprestación del servicio prestado (base imponible) y 210 a las cuotas del IGIC devengadas y que se repercuten en las facturas.

La Intervención municipal emite informe en el que señala que no ha mediado la previa tramitación de un procedimiento abierto de contratación, que sería preceptivo, suponiendo una contratación de facto prescindiendo totalmente de procedimiento alguno. No obstante, indica el informe que los servicios se han prestado a satisfacción de la Administración, existiendo crédito presupuestario adecuado y suficiente para afrontar el abono de las facturas o, en caso, de revisión, para la indemnización por los daños sufridos.

Por resolución de la Alcaldía se inició un procedimiento de nulidad de pleno derecho. En la propuesta de resolución declara la nulidad de los contratos verbales con la entidad consultante por haberse contratado verbalmente fuera de los casos permitidos por el ordenamiento jurídico y prescindiendo de toda formalidad procedimental, aprobando una indemnización por importe de 3.000 euros al objeto de compensar a la entidad consultante por las prestaciones de servicios ejecutadas. No se computa en el importe de la compensación la cantidad de 210 euros correspondiente a las cuotas del IGIC repercutidas en las facturas.

Solicitado dictamen preceptivo al Consejo Consultivo de Canarias, éste declara ajustado a Derecho la propuesta de resolución de la Alcaldía de nulidad pleno derecho del contrato y fija la cuantía de la indemnización en 3.000 euros. Estima improcedente incluir la cuantía de 210 euros en concepto de IGIC con la siguiente argumentación "*En este supuesto, el IGIC es un impuesto que grava servicios, en este caso, de telefonía, mientras que el concepto por el que se indemniza es por daños patrimoniales ocasionados como consecuencia de la nulidad contractual. Es decir, la empresa no tendría que declarar ni liquidar el IGIC, puestos que esas indemnizaciones no están sujetas a ese impuesto.*"

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

Se consulta qué consideración tiene en el IGIC la indemnización acordada de 3.000 euros.

Caso de que disponga de la consideración de contraprestación de una operación sujeta, se consulta qué documento debe utilizar para repercutir el impuesto al Ayuntamiento.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- A efectos del IGIC la cuantía de 3.000 euros que el Ayuntamiento debe abonar en concepto de indemnización por daños patrimoniales ocasionados como consecuencia de la nulidad contractual, tiene la naturaleza y función de contraprestación de servicios de telecomunicaciones realizados por un empresario o profesional en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, sujeta y no exenta al IGIC, no resultando de aplicación el supuesto de no inclusión en la base imponible previsto en el artículo 22.3.ª a) de la Ley 20/1991.

La entidad consultante tiene la obligación de repercutir la cuota del IGIC correspondiente en factura, sirviendo, si se cumplen las condiciones y requisitos de la normativa sobre facturación, las emitidas en su día.

El Ayuntamiento está obligado a soportar la cuota del IGIC, siempre que la repercusión se ajuste a Derecho. En cualquier caso, la repercusión tiene naturaleza tributaria por lo que es susceptible de reclamación económico-administrativa.

- A pesar de que el contrato haya sido declarado nulo de pleno derecho, el supuesto de modificación de la base imponible previsto en el artículo 22.4 de la Ley 20/1991 no es aplicable cuando no cabe devolver las cosas intercambiadas por ser imposible su restitución, y el valor que está obligado el Ayuntamiento a abonar es la verdadera contraprestación de un acto de consumo efectuado por un empresario o profesional en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, dado que la operación no ha quedado sin efecto.

LA PRESENTE CONSULTA MODIFICA EL CRITERIO RELATIVO AL ARTÍCULO 22.4 DE LA LEY 20/1991 CONTENIDO EN LA CONSULTA 1911 DE 7 DE NOVIEMBRE DE 2018

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.- La entidad consultante señala que derivado de un contrato verbal ha prestado servicios de telecomunicaciones a un Ayuntamiento habiendo emitido varias facturas por un importe total de 3.210 euros, correspondiendo 3.000 a la contraprestación del servicio prestado (base imponible) y 210 a las cuotas del IGIC devengadas y que se repercuten en las facturas.

La Intervención municipal emite informe en el que señala que no ha mediado la previa tramitación de un procedimiento abierto de contratación, que sería preceptivo, suponiendo una contratación de facto prescindiendo totalmente de procedimiento alguno. No obstante, indica el informe que los servicios se han prestado a satisfacción de la Administración, existiendo crédito presupuestario adecuado y suficiente para afrontar el abono de las facturas o, en caso, de revisión, para la indemnización por los daños sufridos.

Por resolución de la Alcaldía se inició un procedimiento de nulidad de pleno derecho. En la propuesta de resolución declara la nulidad de los contratos verbales con la entidad consultante por haberse contratado verbalmente fuera de los casos permitidos por el ordenamiento jurídico y prescindiendo de toda formalidad procedimental, aprobando una indemnización por importe de 3.000 euros al objeto de compensar a la entidad consultante por las prestaciones de servicios ejecutadas. No se computa en el importe de la compensación la cantidad de 210 euros correspondiente a las cuotas del IGIC repercutidas en las facturas.

Solicitado dictamen preceptivo al Consejo Consultivo de Canarias, éste declara ajustado a Derecho la propuesta de resolución de la Alcaldía de nulidad pleno derecho del contrato y fija la cuantía de la indemnización en 3.000 euros. Estima improcedente incluir la cuantía de 210 euros en concepto de IGIC con la siguiente argumentación "*En este supuesto, el IGIC es un impuesto que grava servicios, en este caso, de telefonía, mientras que el concepto por el que se indemniza es por daños patrimoniales ocasionados como consecuencia de la nulidad contractual. Es decir, la empresa no tendría que declarar ni liquidar el IGIC, puestos que esas indemnizaciones no están sujetas a ese impuesto.*"

Se consulta qué consideración tiene en el IGIC la indemnización acordada de 3.000 euros.

Caso de que disponga de la consideración de contraprestación de una operación sujeta, se consulta qué documento debe utilizar para repercutir el impuesto al Ayuntamiento.

SEGUNDO.- El apartado 1 del artículo 42 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen 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, Ley de Contratos), 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."

No es el lugar para profundizar en los efectos de la invalidez en la Ley de Contratos, pero debemos destacar que la invalidez del contrato por una declaración, en este caso administrativa, de nulidad de pleno derecho, supone que el contrato entra en fase de liquidación, y, como consecuencia directa, las partes han de devolverse recíprocamente las cosas, esto es, la restitución de las cosas que hubieran intercambiado.

En el supuesto objeto de consulta, no cabe la devolución por parte del Ayuntamiento de los servicios de telecomunicaciones ejecutados por la entidad consultante en las que ha sido destinataria; esto es tan obvio, que no merece más comentario. En caso de que no sea posible la restitución, se devolverá su valor.

La cuestión objeto de consulta es si la restitución por parte del Ayuntamiento del valor de los servicios prestados por la entidad consultante, tiene o no consecuencias en el IGIC.

El artículo 22.3.a) de la Ley 20/1991 dispone:

"3. No se incluirán en la base imponible:

a) Las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el número anterior, que por su naturaleza y función no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto."

Las cantidades distintas que expresa este número 3 están contenidas en la letra d) del número 2 que dispone:

"*2. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:*

(...)

d) Las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al impuesto."

De estos preceptos se desprende que fuera del concreto supuesto de las cantidades, indemnizatorias o no, que el sujeto pasivo está facultado a retener en los casos de resolución de las operaciones sujetas al IGIC, las indemnizaciones no tienen incidencia en el IGIC salvo cuando tengan la naturaleza de contraprestación o retribución por una entrega de bienes o una prestación de servicios sujeta al IGIC.

En realidad lo importante no es determinar si la cuantía que debe abonar el Ayuntamiento a la entidad consultante constituye o no jurídicamente una indemnización, sino

si retribuye o no un acto de consumo gravable; en otras palabras, se debe estar a la verdadera naturaleza económica de la operación.

Parece claro que la indemnización que reconoce el propio Ayuntamiento que debe abonar y que entiende ajustado a Derecho el alto órgano consultivo canario, no es sino la contraprestación de un servicio de telecomunicaciones que realmente se ha efectuado por un empresario o profesional (la entidad consultante) en el desarrollo de una actividad económica.

En el informe emitido por la Intervención municipal se menciona que queda acreditado que los servicios de telecomunicaciones se han prestado "*a satisfacción de la Administración*"; en otras palabras, ha existido realmente un acto de consumo gravado por el IGIC porque, se reitera, ha sido efectuado por un empresario o profesional en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional. El hecho de que no exista cobertura contractual y de que se haya prescindido de toda formalidad procedimental, no invalida, a juicio de este centro directivo, de que haya existido un acto de consumo.

Existe un claro vinculo directo entre el servicio prestado por la entidad consultante y el importe percibido o que va percibir del Ayuntamiento, constituyendo dicho importe la contrapartida efectiva del servicio prestado; siendo esto más evidente cuando el importe derivado de la resolución del contrato de nulidad de pleno derecho que debe abonar el Ayuntamiento (3.000 euros) coincide con la suma de las contraprestaciones que constan en las dos facturas emitidas por la entidad consultante.

Volvemos a reiterar que no se discute si la cuantía a abonar por el Ayuntamiento es o no una indemnización, pero el hecho de disponer de tal naturaleza no implica automáticamente su nula incidencia en el IGIC, puesto que de la propia dicción literal del artículo 22.3.a) de la Ley 20/1991 se desprende que las indemnizaciones que por su naturaleza y función constituyan compensación o contraprestación de una operación sujeta al IGIC, forman parte de la base imponible.

Estando sujeta al IGIC la prestación de servicios de telecomunicaciones y no resultando de aplicación ningún supuesto de exención, la entidad consultante tiene obligación de repercutir la cuota del IGIC correspondiente, quedando el Ayuntamiento destinatario del servicio obligado a soportarlo, todo ello conforme al apartado Uno del artículo 20 de la Ley 20/1991 que recoge el deber de los sujetos pasivos del IGIC de repercutir el Impuesto por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen, siempre que, evidentemente, estén sujetas y no exentas al mismo, como es el supuesto objeto de consulta. La repercusión debe hacerse mediante factura, sirviendo las que en su día emitió siempre y cuando se ajuste a las condiciones establecidas en la normativa aplicable.

> **"***Uno. La repercusión del Impuesto se ajustará a los siguientes requisitos:*
>
> *1. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe de impuestos sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportar-lo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.*

En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al impuesto cuyos destinatarios fuesen entes públicos se entenderán siempre que los empresarios y profesionales que realicen las operaciones gravadas, al formular sus propuestas económicas aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto General Indirecto Canario que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten al cobro sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo devengado.

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.

3. La repercusión del impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura o documento sustitutivo correspondiente.

(...)"

Por último, debemos hacer mención a lo dispuesto en el artículo 22.4 de la Ley 20/1991, que 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."

Cuando como en el caso objeto de consulta, no cabe devolver las cosas intercambiadas por ser imposible su restitución, y el valor que está obligado el Ayuntamiento a abonar es la verdadera contraprestación de un acto de consumo efectuado por un empresario o profesional en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, no resulta aplicable este supuesto de modificación de la base imponible porque la operación no ha quedado sin efecto.

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

- A efectos del IGIC la cuantía de 3.000 euros que el Ayuntamiento debe abonar en concepto de indemnización por daños patrimoniales ocasionados como consecuencia de la nulidad contractual, tiene la naturaleza y función de contraprestación de servicios de telecomunicaciones realizados por un empresario o profesional en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, sujeta y no exenta al IGIC, no resultando de aplicación el supuesto de no inclusión en la base imponible previsto en el artículo 22.3.a) de la Ley 20/1991.

La entidad consultante tiene la obligación de repercutir la cuota del IGIC correspondiente en factura, sirviendo, si se cumplen las condiciones y requisitos de la normativa sobre facturación, las emitidas en su día.

El Ayuntamiento está obligado a soportar la cuota del IGIC, siempre que la repercusión se ajuste a Derecho. En cualquier caso, la repercusión tiene naturaleza tributaria por lo que es susceptible de reclamación económico-administrativa.

- A pesar de que el contrato haya sido declarado nulo de pleno derecho, la operación no ha quedado sin efecto, por lo que el supuesto de modificación de la base imponible previsto en el artículo 22.4 de la Ley 20/1991 no sería aplicable. Este precepto no procede porque no cabe devolver las cosas intercambiadas, al ser imposible su restitución, y el valor que está obligado el Ayuntamiento a abonar es la verdadera contraprestación de un acto de consumo efectuado por un empresario o profesional en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

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, 28 de diciembre de 2021

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PRESUPUESTOS Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García