

Consulta Vinculante V1975-14, de 23 de julio de 2014 de la Subdirección General de
Impuestos sobre el Consumo

LA LEY 2236/2014

DESCRIPCIÓN

El consultante es un ayuntamiento que promueve, puntualmente, la celebración de determinados conciertos y representaciones culturales sujetos al pago de derechos de autor, cuya percepción gestiona determinada entidad de gestión de derechos de autor. Por cada concierto, recital o representación, la citada entidad factura sus servicios aplicando el tipo impositivo vigente en el momento de expedir la factura y no el que estuvo vigente en el momento del evento, por entender ésta última que presta servicios de tracto sucesivo.

CUESTIÓN

Devengo y tipo impositivo aplicable.

CONTESTACIÓN

1.- El artículo 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LA LEY 3625/1992), del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), se ocupa de regular las reglas de devengo de dicho Impuesto. El apartado uno, número 2º, párrafo primero, de dicho precepto establece lo siguiente:

"Uno. Se devengará el Impuesto:

(...)

2º. En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas."

El apartado uno, número 7º, de dicho precepto, que es la regla que el devengo en las prestaciones de servicios de tracto sucesivo, establece lo siguiente:

"Uno. Se devengará el Impuesto:

(...)

7º. 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 periodo 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 número 1º precedente."

2.- El informe, de fecha 25 de mayo de 2010, de la Abogacía del Estado de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, del Ministerio de Economía y Hacienda, solicitado por este Centro Directivo, en relación con la distinción entre los conceptos de arrendamiento de obra y de servicios, señala lo siguiente:

"La distinción entre el arrendamiento de servicios, *locatio conducto operarum*, y el arrendamiento de obra, *locatio conductio operis*, ex artículo 1544 del Código Civil (LA LEY 1/1889), como señala el Tribunal Supremo "(...) radica en el objeto inmediato de la obligación del arrendador, de manera que si este se obliga a la prestación de servicios o de trabajo o de una actividad en sí misma, no del resultado que aquella prestación produce, el arrendamiento es de servicios y, en cambio si se obliga a la prestación del resultado, sin consideración al trabajo que lo crea, el arrendamiento es de obra sin que para suponer la existencia de un contrato de ésta última especie sea suficiente que la actividad se prometa en dirección a un resultado determinado (...) (STS de 10 de septiembre de 1975, y en el mismo sentido SSTS de 4 de febrero de 1950, 19 de junio de 1982, 29 de octubre de 1983, 30 de mayo de 1987 y 25 de marzo de 1988 entre otras muchas).

A diferencia del arrendamiento de obra cuya prestación es un resultado futuro, el arrendamiento de servicios exige que la prestación sea continuada y periódica en el tiempo, es decir de tracto sucesivo.

El negocio de tracto sucesivo exige una duración sostenida en el tiempo, por cuanto las partes sólo alcanzan a satisfacer la necesidad objeto de aquel si la relación se dilata o sostiene en el tiempo; de modo que la continuidad y la periodicidad de la *solutio* es una condición esencial de este tipo de negocios, siendo la duración un elemento causal."

Asimismo, el informe de la Asesoría Jurídica de la Secretaría de Estado y Presupuestos del Ministerio de Economía y Hacienda, de fecha 26 de septiembre de 2011, en cuanto a la consideración como de tracto sucesivo de las operaciones objeto de consulta relativas a dicho informe, establece lo siguiente:

"En nuestro informe de 18 de octubre de 2010 a ese centro directivo sobre los criterios que ha de reunir un contrato para ser calificado de tracto sucesivo señalamos lo siguiente:

No existe en nuestra legislación civil una configuración legal de la distinción entre contratos de tracto único y de tracto sucesivo, tampoco hay una doctrina jurisprudencial general sobre los requisitos que ha de reunir cada contrato para poder calificarse como de tracto único o sucesivo, sin perjuicio de pronunciamientos singulares sobre las distintas tipologías contractuales.

En suma, la distinción entre contratos de uno u otro carácter es esencialmente de elaboración doctrinal.

(...)

En definitiva, el contrato de tracto sucesivo exige una duración sostenida en el tiempo, por cuanto las partes sólo alcanzan a satisfacer la necesidad objeto de aquel si la relación se dilata en el tiempo, de modo que la continuidad y la periodicidad de la *solutio* es una condición esencial de este tipo de negocios, siendo la duración un elemento causal.

Determinada la construcción doctrinal, su generalidad ha de ser objeto de concreción particular en la interpretación singular de cada relación contractual, sin que pueda determinarse a priori una relación pormenorizada y limitada de características de los contratos de tracto sucesivo."

El Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC), en su resolución de 26 de enero de 2010 (Nº de resolución 2687/2007), en su fundamento de derecho quinto, establece lo siguiente:

"Debemos distinguir, pues, a efectos de devengo entre operaciones de tracto sucesivo y los contratos de resultado de duración prolongada en los que, se van produciendo actuaciones que dan lugar a pagos, pero que no son el objeto del contrato, que contempla la finalización de una obra.

En los contratos de ejecución de obra, cuya prestación es un resultado futuro, la dilación en el tiempo es

necesaria para la producción de la obra, en la medida en que la propia prestación define el tiempo de duración, pero su ejecución no es única. Por ello, no es imaginable un contrato de ejecución de obra de duración indefinida, como sí puede ocurrir en las operaciones de tracto sucesivo.

Estas últimas son aquellas que imponen al deudor un comportamiento permanente o actos de ejecución reiterada durante cierto tiempo. El cumplimiento del contrato exige que el prestador realice una serie de actos de ejecución, repetidos e iguales. En el contrato de tracto sucesivo la función económico social del mismo impone una duración sostenida en el tiempo. La dilación en el tiempo, a diferencia de lo que ocurre con un contrato de resultado futuro y de duración prolongada, si bien conveniente para las partes, no es necesaria. Esta puede ser definida por las partes sin que ello afecte a la prestación, y puede ocurrir que se prolongue indefinidamente en el tiempo.

Pues bien, aplicar las reglas de devengo previstas en la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) para las operaciones de tracto sucesivo, a todas las operaciones que se prolonguen en el tiempo y den lugar a pagos parciales, equivale a ignorar la diferencia entre las distintas operaciones y obligaciones en el sentido apuntado.". En el mismo sentido la resolución del TEAC de la misma fecha (Nº de resolución 2611/2007).

Asimismo, el TEAC en su resolución, de fecha 23 de marzo de 2010 ((Nº de resolución 5554/2008), en su fundamento jurídico octavo, tiene declarado lo siguiente:

"La respuesta debe ser negativa. La diferencia entre las obligaciones transitorias y de tracto sucesivo estriba en que en las primeras la prestación ha de ser realizada en virtud de un acto aislado o de varios actos aislados, y que se extinguen tan pronto como dichos actos han sido cumplidos.

Por el contrario, son obligaciones de tracto sucesivo aquéllas que imponen al deudor actos de ejecución reiterada durante cierto tiempo. Son características de estos contratos:

- a) Los actos de ejecución reiterada son iguales e idénticos entre sí, lo que los diferencia de las obligaciones múltiples (o compuestas) conjuntivas.
- b) Dichos actos se repiten en el tiempo a lo largo de la duración del contrato.

Lo que distingue a las obligaciones de tracto único de las de tracto sucesivo no es, pues, la duración del contrato, o que la prestación deba ser cumplida en virtud de uno o varios actos, sino que dichos actos son iguales y repetidos en el tiempo.

Así, un contrato de ejecución de obra es un contrato prolongado en el tiempo, y la prestación entraña una serie de actos de ejecución, pero no se trata de obligaciones de tracto sucesivo consistentes en la repetición en el tiempo de actos idénticos."

De acuerdo con lo expuesto, la prestación de servicios, consistente en la cesión de derechos de autor, que una determinada entidad de gestión de derechos de autor efectúa para el ayuntamiento consultante, relativa a un concierto, recital o representación concreta y determinada, no tiene la consideración de prestación de servicios de tracto sucesivo.

El devengo de dichas operaciones se determina conforme a lo establecido en el artículo 75, apartado uno, número 2º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LA LEY 3625/1992), cuando se presten los servicios de cesión de los citados derechos.

El tipo impositivo aplicable será aquél que esté vigente en la fecha del devengo de la operación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 90, apartado dos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LA LEY 3625/1992) y no el que esté vigente en la fecha de expedición de la factura.

3.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LA LEY 1914/2003).

