

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 05-06-2026

N.º CONSULTA VINCULANTE: V5014/2026

SUMARIO:

IS. Base imponible. Imputación temporal. *Ingresos derivados de servicios continuados de plataforma informática.* Los ingresos derivados del acceso y utilización de una plataforma informática, junto con los servicios de asistencia, consultas y formación prestados durante la vigencia contractual, deben imputarse en el IS conforme a su devengo contable, atendiendo al grado de realización cuando se trate de prestaciones satisfechas a lo largo del tiempo, con independencia de la periodicidad de la facturación y del momento del cobro.

IVA. Devengo. Prestaciones de servicios. Arrendamientos, suministros y operaciones de tracto sucesivo o continuado, en general. *Servicios continuados de plataforma informática.* La prestación continuada de estos servicios durante la vigencia del contrato constituye una operación de tracto sucesivo o continuado, por lo que el impuesto se devenga, conforme al art. 75.Uno.7.º LIVA, cuando sea exigible cada parte del precio. Si este se pacta semestralmente vencido, el devengo se produce al término de cada semestre, debiendo expedirse la correspondiente factura en el plazo reglamentario.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante desarrolla la actividad de explotación electrónica por terceros, teniendo por objeto el desarrollo de aplicaciones de software en el ámbito de la consultoría técnica en prevención de riesgos laborales en relación a la coordinación de actividades empresariales. La consultante presta servicios de tracto sucesivo proporcionando el acceso a la aplicación desarrollada por la misma consultante, mediante la cual los clientes pueden controlar y manejar los riesgos laborales dimanantes de la coordinación de actividades empresariales, incorporando la información suficiente y necesaria para cumplir con la legislación vigente. Se otorgan a los clientes los respectivos contratos por un tiempo determinado, fijándose las fechas de inicio y final, contemplándose el uso de la aplicación con posterioridad en caso de renovación del contrato inicialmente suscrito. La consultante tiene por costumbre el facturar dicho servicio mensualmente, al tratarse de un contrato donde se licencia el uso (service as a service), de acuerdo con los usos de mercado y similarmente a como lo hace el resto de los competidores del sector.

Sin embargo, se está encontrando que cuando licita con determinados entes públicos (en concreto, con un ayuntamiento) y procede del modo explicitado más arriba, se le deniega la presentación de la factura mensual y se le exige la presentación de una factura semestral. El consultante, al vérselo denegada la presentación de la factura mensual, no tiene forma de ir cobrando dichas facturas dado que el cliente las da como no presentadas y son devueltas por no ajustarse al plazo indicado en la licitación.

La implantación de la plataforma web al ayuntamiento consistirá en la formación de los trabajadores municipales que deban hacer uso de la misma, así como el establecimiento de mecanismos de asistencia técnica derivada de su utilización por parte de los trabajadores municipales y por parte de las empresas contratadas. El plazo de ejecución es de 4 años desde la fecha de la formalización, siendo efectivo el acceso a la plataforma web desde el día siguiente a la formalización del contrato y el inicio de la implementación (formación), como máximo, siete días después de dicha formalización.

El desglose del precio de los servicios prestados al ayuntamiento es el siguiente: una parte que se corresponde con el derecho de acceso a la plataforma web, con un volumen de contratación de 200 contratos/año y un volumen de 1.700 trabajadores externos; otra parte que se corresponde con la formación y la implementación del servicio por 50 trabajadores, estando este servicio previsto sólo para el primer año del contrato; y, un importe anual que se corresponde con la realización de consultas y asistencias técnicas por 200 consultas/año. El precio se satisfará con carácter semestral vencido mediante factura electrónica y se indicará el número de formaciones realizadas y asistencias técnicas prestadas.

El consultante manifiesta no tiene inconveniente en que dichos clientes demoren el pago al periodo que la Administración desee, pero no puede soportar el inconveniente de que se le devuelvan las facturas emitidas negándose el cómputo del periodo de pago acordado, que será semestral, según este cliente.

La solución que le dan al consultante es acumular lo correspondiente a seis meses en un semestre y presentar una factura semestral que no sería rechazada y por lo tanto computaría para el periodo de demora en el pago que estos entes aplican cuando reciben una factura.

Síguenos en...

Cuestión planteada:

Tratamiento fiscal que debe darse al supuesto planteado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Sociedades.

Contestación:**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

En el supuesto concreto planteado, la entidad consultante ha suscrito un contrato con un ayuntamiento para la implantación y acceso a una plataforma web de coordinación de actividades empresariales. De la información que acompaña al escrito de consulta se desprende que el contrato tiene una duración de 4 años, pactándose el pago del precio con carácter semestral vencido. La consultante plantea la incidencia, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, de que las facturas pasen a ser emitidas semestralmente, en vez de mensualmente como hasta ahora.

El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), establece que:

“3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.

Por su parte, el artículo 11 de la LIS señala que:

“1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

(...)

3.1.º No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.

(...)”.

En primer lugar, a la vista de los hechos descritos por la consultante, se entiende que esta implanta y suministra el acceso a una plataforma web de coordinación de actividades empresariales a un ayuntamiento, lo que engloba el acceso a la citada plataforma web durante un periodo determinado, la formación necesaria a ciertos trabajadores y la posibilidad de plantear consultas y asistencia técnica a través de la plataforma a la entidad consultante durante un periodo determinado. De la información que acompaña el escrito de consulta se desprende que el contrato tiene una duración de 4 años, pagándose en plazos semestrales vencidos.

Respecto al ingreso derivado de la implantación y acceso a la aplicación web, resulta necesario señalar que la presente contestación parte de la hipótesis de que las prestaciones de servicios que motivarán el reconocimiento de los correspondientes ingresos en la sociedad consultante se registrarán de conformidad con la normativa contable aplicable, en particular, en la norma de registro y valoración (NRV) 14ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (en adelante, PGC) y en la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 10 de febrero de 2021, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios.

En este sentido, la norma contable señala que el registro de los ingresos y gastos debe realizarse obligatoriamente aplicando el principio de devengo recogido en el Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) contenido en la primera parte del PGC, en cuya virtud:

Síguenos en...

“Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro”.

Por otra parte, de acuerdo con el criterio o principio fundamental recogido en la NRV 14ª, los ingresos se reconocen cuando la empresa transfiere el control de los bienes o servicios a los clientes y por el importe que refleje la contraprestación a la que espere tener derecho la empresa. Para aplicar este criterio fundamental, en el apartado 1 de la NRV 14ª se establece que las empresas seguirán un proceso completo que consta de las siguientes etapas sucesivas:

- a) Identificar el contrato (o contratos) con el cliente;
- b) Identificar la obligación u obligaciones a cumplir en el contrato;
- c) Determinar el precio o importe de la transacción;
- d) Asignar el precio o importe de la transacción a las obligaciones a cumplir; y,
- e) Reconocer el ingreso por actividades ordinarias cuando (a medida que) la empresa cumple una obligación comprometida.

El apartado 2. Reconocimiento, de la NRV 14ª del PGC, en su nueva redacción, indica que:

“La empresa reconocerá los ingresos derivados de un contrato cuando (o a medida que) se produzca la transferencia al cliente del control sobre los bienes o servicios comprometidos (es decir, la o las obligaciones a cumplir).

El control de un bien o servicio (un activo) hace referencia a la capacidad de decidir plenamente sobre el uso de ese elemento patrimonial y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. El control incluye la capacidad de impedir que otras entidades decidan sobre el uso del activo y obtengan sus beneficios.

Para cada obligación a cumplir (entrega de bienes o prestación de servicios) que se hubiera identificado, la empresa determinará al comienzo del contrato si el compromiso asumido se cumplirá a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

Los ingresos derivados de los compromisos (con carácter general, de prestaciones de servicios) que se cumplen a lo largo del tiempo se reconocerán en función del grado de avance o progreso hacia el cumplimiento completo de las obligaciones contractuales siempre que la empresa disponga de información fiable para realizar la medición del grado de avance.

La empresa revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso a reconocer, a medida que cumple con el compromiso asumido. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace o resultado de la operación no pueda ser estimado con fiabilidad.

(...)”.

Asimismo, dicho apartado segundo recoge distintos indicadores que deberán ser tomados en consideración a la hora de analizar si la obligación se cumple en un momento determinado del tiempo o a lo largo del tiempo. En concreto, sobre el cumplimiento de la obligación a lo largo del tiempo, se establece:

“2.1. Cumplimiento de la obligación a lo largo del tiempo.

Se entenderá que la empresa transfiere el control de un activo (con carácter general, de un servicio) a lo largo del tiempo cuando se cumple alguno de los siguientes criterios:

- a) El cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por la actividad de la empresa (generalmente, la prestación de un servicio) a medida que la entidad la desarrolla, como sucede en algunos servicios recurrentes (seguridad o limpieza). En tal caso, si otra empresa asumiera el contrato no necesitaría realizar nuevamente de forma sustancial el trabajo completado hasta la fecha.
- b) La empresa produce o mejora un activo (tangible o intangible) que el cliente controla a medida que se desarrolla la actividad (por ejemplo, un servicio de construcción efectuado sobre un terreno del cliente).
- c) La empresa elabora un activo específico para el cliente (con carácter general, un servicio o una instalación técnica compleja o un bien particular con especificaciones singulares) sin un uso alternativo y la empresa tiene un derecho exigible al cobro por la actividad que se haya completado hasta la fecha (por ejemplo, servicios de consultoría que den lugar a una opinión profesional para el cliente).

Si la transferencia del control sobre el activo no se produce a lo largo del tiempo la empresa reconocerá el ingreso siguiendo los criterios establecidos para las obligaciones que se cumplen en un momento determinado”.

Por tanto, en virtud del principio de devengo recogido en el Marco Conceptual de la Contabilidad y de lo dispuesto en la NRV 14ª del PGC, cuando los compromisos se cumplen a lo largo del tiempo, la imputación temporal de los ingresos se realizará en función del grado de avance hacia el cumplimiento de las

obligaciones contractuales, siempre que la empresa disponga de información fiable para realizar la medición del grado de avance.

En virtud de lo anterior, en la medida en que la sociedad consultante cumpla los requisitos señalados para determinar que el ingreso se reconoce a lo largo del tiempo, según el porcentaje de realización de la actividad, y disponga de información fiable para realizar la medición, deberá registrar los ingresos en función del grado de avance hacia el cumplimiento de las obligaciones contractuales, en los términos establecidos en la NRV 14ª. Ingresos por ventas y prestaciones de servicios, del PGC y en la Resolución de 10 de febrero de 2021, con independencia de cuando se produzca su cobro.

Desde el punto de vista fiscal, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 10.3 y 11.1 de la LIS, anteriormente reproducidos, los ingresos derivados de la implantación y acceso a la aplicación web deberán integrarse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en el período impositivo en los que se devenguen, de conformidad con la normativa contable aplicable, con independencia de la fecha de su cobro.

Por último, en el escrito de consulta se hace referencia a posibles insolvencias de deudores, en concreto, de entes públicos como un ayuntamiento. Al respecto, es preciso señalar que el artículo 13 de la LIS, "Correcciones de valor: pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales", establece que:

"1. Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del Impuesto concorra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que haya transcurrido el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación.
- b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

No serán deducibles las siguientes pérdidas por deterioro de créditos:

1.º Las correspondientes a créditos adeudados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.

(...)."

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

De conformidad con el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido "Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

Por su parte, el artículo 5 de la Ley 37/1992 señala que:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

- a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

(...)"

- b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)."

A este respecto, el apartado dos del artículo 5 de la Ley del impuesto señala que "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios."

Adicionalmente, establece el artículo 11 de la Ley del Impuesto que:

"Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. (...)."

De acuerdo con lo anterior, la consultante tendrá, a los efectos del impuesto, la condición de empresario o profesional y el acceso e implantación de una plataforma web para la gestión de la coordinación de actividades empresariales constituye una prestación de servicios que estará sujeta al Impuesto en la medida en que se entienda realizada en el territorio de aplicación del Impuesto como parece deducirse de la información aportada en el escrito de consulta.

Síguenos en...



Las normas relativas al devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido se contienen en el artículo 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que se refiere, en su apartado Uno, de forma específica al devengo en las prestaciones de servicios en los siguientes términos:

"Artículo 75.- Devengo del Impuesto.

Uno. Se devengará el impuesto:

(...)

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

No obstante, en las prestaciones de servicios en las que el destinatario sea el sujeto pasivo del Impuesto conforme a lo previsto en los números 2.º y 3.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley, que se lleven a cabo de forma continuada durante un plazo superior a un año y que no den lugar a pagos anticipados durante dicho período, 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, en tanto no se ponga fin a dichas prestaciones de servicios.

Por excepción de lo dispuesto en los párrafos anteriores, cuando se trate de ejecuciones de obra con aportación de materiales, en el momento en que los bienes a que se refieran se pongan a disposición del dueño de la obra.

(...)

7.º 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.

(...).".

Por otro lado, el apartado dos del citado precepto, dispone que:

"Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

(...).".

Por tanto, será necesario analizar la naturaleza de la operación consultada y discernir si puede tratarse de una operación de tracto sucesivo o de tracto único. En este sentido, este Centro directivo se ha pronunciado, entre otras, en la contestación a la consulta, de 9 de marzo de 2016, con número de referencia V0865-16, haciéndose eco, a su vez, de la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC), recogida, entre otras, en su resolución de 26 de enero de 2010 (Nº de resolución 2687/2007), en la que se manifestaba 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 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:

Síguenos en...

“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.”.

En términos similares se ha pronunciado también la Asesoría Jurídica de la Secretaría de Estado y Presupuestos del Ministerio de Economía y Hacienda manifestando 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.

(...), los contratos, al igual que las obligaciones, se clasifican, por la influencia que en la ejecución del contrato puede desempeñar el tiempo de realización de la prestación, en contratos de tracto único, es decir, de ejecución única o instantánea (por ejemplo, compraventa o permuta) y contratos de tracto sucesivo o continuo. Estos últimos tienen dos variedades según que la prestación haya de ser realizada de manera repetida, en fechas establecidas de antemano (ejemplo, venta a plazos, renta vitalicia) o cuando lo solicite una de las partes (caso de la apertura de un crédito en cuenta corriente) o haya de ser realizada de modo continuado y sin interrupción (arrendamiento, depósito, etc.).

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.”.

Del escrito presentado resulta que la consultante realiza una actividad consistente en la prestación de forma continua de un servicio de acceso a una plataforma web desarrollada por la consultante para controlar y manejar las actividades empresariales de su cliente. El servicio contratado tiene una duración de cuatro años según el contrato. Durante ese periodo los trabajadores del ayuntamiento pueden hacer uso de un servicio de asistencia técnica.

Según la información aportada parece deducirse que el ayuntamiento contrata un derecho a realizar consultas y asistencias técnicas durante la duración del contrato, de modo que durante ese periodo puede contactar en cualquier momento con la consultante para recibir tal asistencia. Por tanto, según tal descripción de hechos puede concluirse que, aunque del servicio, se van a derivar operaciones concretas de asistencia informática, el servicio parece tener la naturaleza de los servicios de tracto sucesivo o continuado en los que la prestación se realiza cuando lo solicite una de las partes.

En estas condiciones el devengo de la operación seguirá la regla general establecida en el artículo 75.Uno.7º de la Ley del Impuesto sobre el devengo de operaciones de tracto sucesivo, es decir, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción, sin perjuicio de que cabe el devengo anticipado del mismo en el caso de realizarse pagos anticipados al mismo en los términos señalados en el artículo 75.Dos de la Ley.

En relación con la obligación de expedición de factura por parte de la consultante, de acuerdo con el número 3º, apartado Uno del artículo 164 de la Ley 37/1992:

“Uno. Sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior, los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

Síguenos en...

(...)

3.º Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.”.

El desarrollo de este precepto se contiene en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, que establece en su artículo 3 las excepciones a la obligación de expedir factura, sin que la operación consultada a que se refiere el escrito de consulta se incluya dentro de ninguna de las operaciones exceptuadas por el citado precepto.

Por último, en cuanto a la fecha de expedición de factura por parte del consultante, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación dispone lo siguiente en su artículo 11:

“1. Las facturas deberán ser expedidas en el momento de realizarse la operación.

No obstante, cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, las facturas deberán expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo del Impuesto correspondiente a la citada operación.

(...).”.

La repercusión del Impuesto sobre el destinatario de la operación se produce en el momento de expedir y entregar la factura correspondiente, según establece el artículo 88.Tres de la Ley 37/1992. En este sentido, la repercusión del Impuesto deberá efectuarse mediante factura en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, conforme al art. 88.Dos de la Ley 37/1992.

Considerando lo dispuesto por el artículo 11 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, según el cual la factura ha de expedirse en el momento de realizarse la operación y antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, y las reglas de devengo del artículo 75 de la Ley 37/1992 expuestas en el apartado 1 anterior, la factura para la operación objeto de consulta deberá ser expedida en el momento de la referida exigibilidad o cuando se produjera, en su caso, un pago anticipado aunque aún no hubiera sido exigible la parte del precio correspondiente al servicio. Por tanto, si por contrato se ha pactado la exigibilidad del precio con vencimiento semestral y si no existen pagos anticipados, el devengo se producirá en el momento de la exigibilidad, a semestre vencido, y a partir de ese momento se expedirá la factura conforme al artículo 11 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Por último, debe señalarse que a las prestaciones de servicios consultadas les resultará aplicable la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público al amparo de lo dispuesto en el artículo 2 de dicha Ley según el cual:

“1. Lo previsto en la presente Ley será de aplicación a las facturas emitidas en el marco de las relaciones jurídicas entre proveedores de bienes y servicios y las Administraciones Públicas.

2. A los efectos de lo previsto en esta Ley tendrán la consideración de Administraciones Públicas los entes, organismos y entidades a que se refiere el artículo 3.2 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, así como las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social, en el ejercicio de su función colaboradora en la gestión de la Seguridad Social.”

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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

