

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 16-09-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1659/2025

SUMARIO:

IVA. Devengo. Prestaciones de servicios. Operaciones de tracto sucesivo o continuado. *Servicios de asesoría empresarial o abogacía.* Las operaciones de tracto sucesivo se caracterizan por actos de ejecución reiterada y homogénea durante un periodo prolongado, mientras que los contratos de ejecución de obra implican una dilación temporal necesaria para producir el resultado, pero no constituyen actos repetidos idénticos. Por lo tanto, no toda operación prolongada en el tiempo debe considerarse de tracto sucesivo. Los servicios de asesoría empresarial prestados por la entidad no constituyen operaciones de tracto sucesivo, ya que no implican actos idénticos y repetidos periódicamente. En consecuencia, el devengo del IVA se produce cuando los servicios se prestan y, en caso de existir pagos anticipados, en el momento del cobro efectivo de los mismos. En particular, el mismo criterio que se aplica a los servicios de abogacía, donde el impuesto se devenga al finalizar la prestación de los servicios, se aplica también a los servicios de asesoría empresarial. Así, el IVA se devenga al completarse la prestación de los servicios, salvo los casos en que se hayan recibido pagos anticipados, en cuyo caso el devengo se produce en el momento de dichos cobros. Esto asegura que el impuesto refleje de manera adecuada la realización efectiva de la prestación de servicios y respeta las normas legales sobre devengo y operaciones de tracto sucesivo.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una entidad mercantil que presta servicios de asesoría empresarial.

Cuestión planteada:

Devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido de dichas prestaciones de servicios. Devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido de dichas prestaciones de servicios.

Contestación:

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que “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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

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

Síguenos en...

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece 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.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.

En consecuencia, la entidad consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, en relación con el devengo del Impuesto en los servicios objeto de consulta, debe señalarse que el artículo 75 de la Ley del Impuesto dispone que se devengará el mismo:

“(...

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

(...)

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.

(...).

No obstante, debe señalarse que el artículo 75.Dos de la Ley del Impuesto establece lo siguiente:

“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”.

Síguenos en...



En cuanto a la delimitación de las operaciones 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 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 todo lo anterior, pueden definirse, con carácter general, las operaciones de tracto sucesivo como aquellas que implican una serie de entregas de bienes o prestaciones de servicios periódicas o continuadas, que tienen una duración sostenida en el tiempo. Dentro de este tipo de operaciones, se incluyen aquellas en las que el proveedor se obliga a entregar una pluralidad de bienes, o a prestar una serie de servicios, de forma sucesiva y por precio unitario, sin que la cuantía total se defina con exactitud, por estar subordinadas, las entregas o las prestaciones, a las necesidades que el cliente presente en cada momento.

En contraposición a las operaciones de tracto sucesivo se encuentran aquellas de ejecución instantánea en las que las obligaciones asumidas por las partes se cumplen de forma inmediata o en un sólo acto quedando, en consecuencia, extinguida la relación con la realización de la entrega o prestación prevista, sin que exista periodicidad ni continuidad en el tiempo. También se incluyen entre las de tracto único, las ejecuciones de obra, que son contratos de resultado de ejecución de duración prolongada, en los que la dilación en el tiempo es condición necesaria para la producción de la obra.

Según manifiesta la entidad consultante, los servicios que presta la misma son servicios de asesoría.

En consecuencia con lo expuesto, tales servicios no deben considerarse como operaciones de tracto sucesivo por lo que el devengo del Impuesto en dichas prestaciones se producirá, según lo dispuesto en el artículo 75.Uno.2º de la Ley 37/1992, cuando tales servicios se presten y, en todo caso, en el momento en el que se produjesen pagos anticipados por los mismos, por los importes efectivamente percibidos, según lo establecido en el artículo 75.Dos del mismo texto legal.

A dichos efectos, tal y como ha manifestado este Centro directivo en la contestación vinculante de 3 de febrero de 2025, consulta V0077-25, en cuanto a la expedición de una factura, aunque puede constituir un medio de prueba del momento de realización de los servicios, su fecha no determina que la misma se corresponda con el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido, como tampoco determina el momento del citado devengo la emisión de una simple minuta profesional, contenga ésta o no el Impuesto que grava las operaciones efectuadas.

En este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de fecha 25 de septiembre de 2002 (RG: 2.836/00), en la que se ha señalado lo siguiente: “...el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en las prestaciones de los citados servicios es independiente de la fecha de su pago salvo que el mismo se produzca de forma anticipada antes de que finalice la prestación de dichos servicios, en cuyo caso el devengo de lo pagado anticipadamente se anticipa a dicho momento, por lo que se refiere a la parte satisfecha. Dicho devengo, salvo la excepción del anticipo señalada, se produce una vez finalizada la prestación de los servicios, siendo independiente del momento en que se minuten los mismos o de la demora en su pago, sin perjuicio de que la factura pueda servir como medio de prueba.”. En idéntico sentido también se ha pronunciado el citado tribunal en su resolución de 25 de junio de 1999 (RG: 4.532/97).

En concreto, es criterio de esta Dirección General que, en el caso de los servicios de abogacía, el Impuesto sobre el Valor Añadido se devenga con la finalización de los servicios contratados, sin perjuicio de que en caso de haber existido pagos anticipados éstos hubieran determinado el correspondiente devengo del Impuesto.

Dicho criterio es igualmente aplicable en las condiciones señaladas a los servicios de asesoría empresarial objeto de consulta.

Síguenos en...



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.

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...

