

Aspectos a considerar respecto de la subida del IVA

Como es sabido, a partir de 1 de julio de 2010 y como consecuencia de la entrada en vigor de determinados artículos de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2010, los tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) pasarán a ser:

- *Tipo General hasta 30/6/2010 del 16%, a partir de 1/07/2010 será el **18%***
- *Tipo Reducido hasta 30/6/2010 del 7%, a partir de 1/07/2010 será el **8%***
- *Tipo Superreducido permanece **invariable** al 4%. Así mismo, tampoco sufren alteración los tipos del recargo de equivalencia.*

Por último, en ámbito del *Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca* sube un punto porcentual la cuantía de la compensación aplicable a cada supuesto (por lo tanto, actividades agrícolas o forestales pasan del 9% al **10%** y ganaderas o pesqueras del 7,5% al **8,5%**)

La Dirección General de Tributos ha procedido a emitir diferentes consultas vinculantes durante el ejercicio 2010 relacionadas con la problemática surgida como consecuencia de la modificación de tipos impositivos del IVA a partir del referido día 1 de julio.

Así pasamos a estudiar algunos aspectos destacados:

1.- FACTURAS RECTIFICATIVAS

* DESCUENTOS Y BONIFICACIONES POSTERIORES A 30 DE JUNIO DE 2010

De acuerdo con el artículo 80, apartado uno, número 2º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, los descuentos y bonificaciones producidos posteriormente al momento del devengo posibilitarán una reducción posterior de la base imponible.

En este sentido, si eliminamos los descuentos que se producen en el mismo momento del devengo de la operación, nos quedarían básicamente los descuentos por pronto pago o los descuentos por volumen de operaciones (cuentas 606, 706 y 609, 709 del PGC respectivamente).

La Dirección General de Tributos establece lo siguiente:

*“Puesto que el tipo impositivo aplicable es el vigente en el momento del devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el caso de que exista una variación de tipos impositivos en un año determinado y la entidad aplique un *rappel* anual, dicho *rappel* deberá tener en cuenta dicha circunstancia, de forma que las bases imponibles y la rectificación de las mismas se determinen teniendo en cuenta el tipo impositivo aplicado en cada período en el que estuvieron vigentes los correspondientes tipos impositivos a los que correspondan los *rappels*”*

En este sentido, si una determinada factura está emitida y devengada antes de 30 de junio de 2010, y consecuentemente se registrará con un IVA del 16%, la rectificación de las cuotas repercutidas producidas a partir de 1 de julio de 2010, deberá efectuarse teniendo en cuenta no los tipos impositivos vigentes en el momento de efectuarse la rectificación (18%), sino los que se aplicaron cuando se produjo el devengo de las operaciones (16%)

* ERRORES EN LA FACTURACIÓN

En un mismo sentido, cuando por errores materiales se facturen incorrectamente determinados trabajos, en la factura rectificativa que se expida con la finalidad de rectificar dichos errores se deberá consignar el mismo tipo impositivo que en la factura rectificada, que debió ser el que estaba vigente en el momento del devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en dicho momento. Es decir, no se consigna el tipo vigente en el momento de efectuarse la rectificación que corresponda, sino el que resulte aplicable de acuerdo con el devengo del Impuesto.

En ambos supuestos, resulta trascendente comentar que si los hechos referidos se incorporan a una factura emitida y devengada a partir del día 1 de julio, será de suma importancia **discernir claramente** en la misma la base imponible acumulada que devengará un IVA del **8%** (si se trata del tipo reducido) o del **18%** (si se trata del tipo general), de la base imponible que rectifica hechos imponibles devengados con anterioridad al cambio de tipos impositivos. Pues ésta última parte de la base imponible total de la factura deberá incorporar los tipos de IVA vigentes a la fecha de devengo del hecho imponible ahora rectificado, por lo tanto, devengará el **7%** en el caso del tipo reducido, o el **16%** en el del tipo general.

A título de recomendación, **para solventar dicha problemática, cabe la opción de separar dichas bases imponibles en diferentes documentos**. Es decir, *emitir la factura ordinaria devengada con fecha posterior al 1 de julio con su tipo de IVA correspondiente, el vigente en ese momento. Y por otro lado, los conceptos rectificativos de la factura trasladarlos a una factura rectificativa, con su propia serie, en la cual se apliquen los tipos impositivos vigentes a la fecha de devengo del IVA, cuya base imponible es actualmente objeto de corrección.*

* MODIFICACIÓN DE BASES IMPONIBLES DEL IVA

Por último, está el caso de las facturas rectificativas emitidas con motivo de la modificación de bases imponibles del IVA como consecuencia de supuestos de insolvencia y/o morosidad de los clientes. Pues con igual criterio, si las bases imponibles a modificar fueron devengadas con anterioridad al día 1 de julio de 2010, y por tanto, al tipo impositivo del 7% (caso del tipo reducido) o del 16% (caso del tipo general), dichos tipos deben conservarse de cara a la modificación de bases imponibles del IVA.

2.- ENTREGAS DE BIENES

En ocasiones especiales, en las cuales los trabajos se facturan en un mes posterior a la fecha de su realización, caso en el cual las operaciones se devengan con anterioridad al 30 de junio de 2010, pero su facturación se realiza con posterioridad a dicha fecha, el tipo impositivo aplicable, que debe recordarse que se aplica el vigente en el momento del devengo, será el 16 por ciento. En este caso el devengo es la fecha de puesta a disposición de los bienes.

Cuando se transmita un bien con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva, o mediante contrato de arrendamiento, el tipo aplicable será el vigente en la fecha de puesta a disposición del bien.

3.- EJECUCIÓN DE OBRAS CUYA RECEPCIÓN Y PAGO SE EFECTÚA MEDIANTE CERTIFICACIONES DE OBRA

A partir de diversas consultas emitidas por la Dirección General de Tributos, se obtienen las siguientes conclusiones:

- Si se certifica sin entrega de obra, el tipo aplicable será el vigente cuando se pague la certificación como en cualquier anticipo.
- Si la certificación se realiza entregando total o parcialmente obra, se aplica el tipo vigente a fecha de entrega de la misma, salvo abono anticipado.

Ahora bien, la propia consulta, en su respuesta, establece una serie de puntualizaciones que entendemos conviene reproducir aquí:

- “1º. *Se aplicará el tipo impositivo del 16 por ciento a las certificaciones de obras que no hayan sido objeto de recepción pero cuyo pago efectivo se produzca con anterioridad al 1 de julio de 2010.*
- 2º. *Asimismo, se aplicará el tipo impositivo del 16 por ciento a las certificaciones finales, ya sean totales o parciales, que documenten obras que hayan sido objeto de recepción con anterioridad al 1 de julio de 2010 aun cuando su pago se produzca con posterioridad a dicha fecha.*
- 3º. *Se aplicará el tipo impositivo del 18 por ciento a las certificaciones correspondientes a obras que sean objeto de recepción con posterioridad al 30 de junio de 2010, salvo que su importe se abone anticipadamente antes de esa fecha.*
- 4º. *La factura que se expida como consecuencia de la recepción de una obra certificada total o parcialmente o bien por el abono de un pago anticipado, deberá incluir el tipo impositivo aplicable en función de los criterios de devengo señalados, sin que sea procedente expedir factura rectificativa cuando para una misma obra una parte se grave al 16 por ciento y otra al 18 como consecuencia de la aplicación de los mismos.*

No obstante, en el supuesto de que se hubiera expedido una factura en la que se repercuta un tipo impositivo distinto al que corresponda, por una aplicación incorrecta de las reglas de devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido, se deberá expedir una factura rectificativa aplicando el tipo correcto y ajustada a los requisitos regulados en el artículo 13 del Reglamento de por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (BOE del 29).”

4.- OPERACIONES DE TRACTO SUCESIVO O CONTINUADO (Alquileres, suministros, etc.)

Por otro lado la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido que se ocupa de regular las reglas de devengo del IVA, en su apartado uno.7º establece:

“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.”

En este sentido, el tipo aplicable a un arrendamiento de local de los meses de junio y julio del presente ejercicio 2010, que se debe pagar el último día de julio, será el 18%, por ser éste el tipo vigente ese día. Sin embargo, si el alquiler de los dos meses se debe pagar el primer día del período de alquiler, 1 de junio, el tipo aplicable sería el 16%.

5.- PAGOS ANTICIPADOS

Siguiendo los criterios marcados por las referidas consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos, los pagos a cuenta realizados con anterioridad al 1 de julio de 2010, correspondientes a operaciones cuyo devengo, conforme a lo dispuesto en el artículo 75.uno de la Ley 37/1992, tenga lugar con posterioridad a esa fecha, determinarán en esa proporción el devengo del Impuesto calculado conforme a los tipos impositivos vigentes cuando se efectúen siempre que los bienes o servicios a que se refieran estén identificados con precisión.

El tipo impositivo correspondiente a dichos pagos a cuenta no deberá ser objeto de rectificación alguna aun cuando la realización de la operación a la que se refieran y, por tanto, el devengo determinado por aplicación del artículo 75.uno de la Ley 37/1992, tenga lugar con posterioridad al 30 de junio de 2010.

Esto significa que si se anticipa una cantidad en el primer semestre de este año para una compra que se llevará a cabo en el segundo semestre del mismo, al anticipo se le aplicarán los tipos del 7 ó 16% y, en el momento de la entrega de los bienes se aplicará el 8 ó el 18%, pero sólo a la parte de base imponible pendiente de pagar, sin que haya que rectificar el tipo que llevó el anticipo. No obstante, para que no exista dicha rectificación del tipo aplicado al anticipo es preciso que, en el momento de satisfacerse el mismo, el bien o el servicio por el que se realiza estén perfectamente identificados.

6.- CONTRATOS CON LA ADMINISTRACIÓN

El artículo 88, apartado uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece lo siguiente:

“En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al Impuesto cuyos destinatarios fuesen Entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del Impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido.”

En el mismo sentido se expresa el artículo 25 del Reglamento del Impuesto, que nos muestra la redacción *“En relación con lo dispuesto en el artículo 88, apartado uno, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, los pliegos de condiciones particulares previstos en la contratación administrativa contendrán la prevención expresa de que a todos los efectos se entenderá que las ofertas de los empresarios comprenden no sólo el precio de la contrata, sino también el importe del Impuesto.”*

Pues bien ante la situación de subida del tipo de gravamen del Impuesto, la Dirección General de Tributos establece mediante la emisión de una consulta vinculante que *“en los contratos celebrados con la Administración Pública debe aplicarse el tipo vigente en el momento del devengo, independientemente de cuál haya sido el tipo impositivo que se tuvo en cuenta al formular la propuesta”*.

La información anterior tiene carácter genérico, no constituyendo asesoramiento legal alguno. De hecho está elaborada a partir de los supuestos más frecuentes, por lo que su aplicación debe ser analizada caso por caso, no dude en consultarnos